Die Erbschaftsbesteuerung in Griechenland

Ingural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde
an der hohen Staatswissenschaftlichen Fakultät der
Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von

Demetrius Kolias

1938

HANSADRUCKEREI / INH. HANS SCHNEIDER JUN.,
München 13, Arcisstraße 61

Referent:

Professor Dr. Fritz Terhalle.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

INHALT.

Seite

E. 1. Die geschichtliche Entwicklung der Erbschaftssteuer zur heutigen Form 5
2. Reform der Erbschaftssteuer im Zuge der allgemeinen Steuerreform des Jahres 1919 18

I. Gegenstand der Besteuerung:
1. Steuerpflicht und Steuertatbestand 24
2. Steuerbefreiungen 33
3. Abzugsfähige Posten 37

II. Höhe der Besteuerung:
1. Die Tarifgestaltung der Erbschaftssteuer 40
a) bei Erbfällen und Schenkungen 40
b) bei Mitgiften 47

III. Die Durchführung der Besteuerung:
1. Bewertung des Steuergegenstandes 54
a) Wertermittlung 54
b) Zeitpunkt der Berechnung 63
c) Zusammenrechnung mehrerer Zuwendungen 64
d) Die Behandlung der Fideikommisse und Familienstiftungen 66
2. Technik der Besteuerung 67
a) Steuerveranlagung und Steuererhebung 67
b) Stundung der Steuerschuld 73
c) Schutzbestimmungen gegen Steuerhinterziehung . . . 75

IV. Die Frage des staatlichen Erbanspruchs 79

V. Das finanzielle Ergebnis und die Möglichkeit seiner Verbesserung 87

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554005_0010

E. 1. Die geschichtliche Entwicklung der Erbschaftssteuer in Griechenland zur heutigen Form.

Nach der Befreiung vom türkischen Joch betrug der Umfang des durch das Londoner Protokoll vom Jahre 1830 neu geschaffenen Griechenland 49 000 qkm; die Zahl der darauf lebenden Bevölkerung zählte rund 700 000. Die wirtschaftliche Lage des Landes war betrüblich. Ueberall rauchten noch die Trümmer, welche der zehnjährige Kampf um die Freiheit verursacht hatte.

Große städtische Gemeinwesen gab es überhaupt nicht, und die kleinen Städte mit 5—10 000 Einwohnern, die ihre Existenz über die Zeit der schweren Kämpfe hinaus gerettet hatten, befanden sich in einem Zustande wirtschaftlichen Verfalls.

Die wirtschaftliche Struktur des Landes hatte rein agrarischen Charakter; Ackerbau und Viehzucht waren die einzigen Erwerbszweige. Der Handel, der bis zum Jahre 1821 auf den Inseln und in den Küstenstädten geblüht hatte, war vollständig vernichtet, denn die ganze Handelsflotte des Landes war während der Befreiungskämpfe in eine Kriegsflotte umgewandelt und ganz in den Dienst der militärischen und politischen Unternehmungen gestellt worden.[1])

Die Reeder hatten nicht nur ihre Schiffe dem Staat als Kriegsschiffe zur Verfügung gestellt, sondern auch ihre in den napoleonischen Kriegen erworbenen großen Vermögen geopfert, um die Schiffe in gutem Zustand zu erhalten, um die Beschaffung der Ausrüstung und Munition und die Verpflegung der Mannschaften sicherzustellen.[2])

Die Mehrzahl der Schiffe war in den zahlreichen Seegefechten vernichtet worden, die noch übrigen befanden sich in einem so schadhaften Zustande, daß sie fast unbrauchbar waren; zu ihrer Wiederinstandsetzung und zur Beschaffung von neuen Schiffen fehlte den

---

[1]) Nach einer Angabe in dem Werke von Pouqueville, Voyage de la Grèce, vol. Paris 1820. Br. V, S. 68—71 im Jahre 1813 betrug die Zahl der griechischen Handelsschiffe 615 mit einer Gesamt-Tonnage von 153 580 Tonnen, ausgerüstet mit insgesamt 5878 Kanonen und bemannt mit 17 526 Matrosen.

[2]) A. Andreades: Vorlesungen zur Finanzwirtschaft, Teil I, Athen 1925, S. 9 ff.

verarmten Reedern das Kapital. So war nach dem Jahre 1830 der bedeutendste Faktor Griechenlands, seine Schiffahrt, vollständig ausgeschaltet, die das Wirtschaftsleben des griechischen Volkes schon wegen der geographischen Voraussetzungen und der damit zusammenhängenden Neigung der Bevölkerung zu Handel und Seefahrt seit ältesten Zeiten beherrscht hatte. Auch der Binnenhandel lag darnieder, da das Verkehrswesen (Straßen und Verkehrsmittel) noch auf sehr primitiver Stufe stand und noch zu wenig für die Sicherheit auf dem flachen Lande gesorgt war. Zur Belebung des Warenaustausches fehlte es auch an einer genügenden Versorgung mit Umlaufsmitteln. So kam es, daß die Erzeugnisse des Landes nur am Herstellungsort und in eng begrenztem Umkreis desselben verbraucht werden konnten; es herrschte noch vielfach die primitive Form des Tauschhandels.

Aus den oben angeführten Gründen war auch das Handwerk schlecht entwickelt.

Alle diese Erscheinungen hängen damit zusammen, daß immer noch die alte Form der geschlossenen Wirtschaft vorherrschte. Bewegliches Vermögen war wenig vorhanden, denn diejenigen, die früher reich gewesen waren, hatten all ihren Reichtum für die glückliche Durchführung des Befreiungskrieges hingegeben. Die Bildung neuen Vermögens war schwer, die Bildung neuen Kapitals im Sinne modernen kapitalistischen Wirtschaftens war damals nicht möglich, weil die Griechen nach dem Beispiel der Türken gewohnt waren, ihre Ersparnisse nicht produktiv anzulegen, sondern in der Form von goldenen Münzen oder anderem Edelmetall zu Hause aufzubewahren.[3]) Sparkassen und Banken waren ihnen vollständig unbekannt.

So blieben Ackerbau und Viehzucht die einzige Grundlage des Wirtschaftslebens des Landes, aber es gab auch hier fast ausschließlich nur Kleinbetrieb mit primitiver Arbeitsweise. Während der Türkenherrschaft durften die griechischen Bauern nur in den gebirgigen Gegenden Besitz haben, und zwar jede Familie nicht mehr als ungefähr 0,5 bis 5 Hektar, im Gegensatz zu den Türken, die das ergiebigere Flachland als Großgrundbesitzer inne hatten. Nach dem Befreiungskriege mußten die Türken das Land verlassen, ihr Grundbesitz ging auf den griechischen Staat über. Dieser Grund und Boden wurde anfangs vom Staat an die Bauern in kleinen Parzellen verpach-

[3]) X. Zolotas, Griechenland auf dem Wege zur Industrialisierung. 1926. S. 95 ff.

tet. Später erwarben die Bauern solche Grundstücke durch Kauf vom Staate zum privaten Eigentum. Daß der Staat den Erwerb von Privatbesitz an Grund und Boden nur in der Form von Kleingrundbesitz gestattete, geschah aus sozialen Erwägungen. Aus sozialen Erwägungen heraus verhinderte der Staat, daß anläßlich solchen Eigentumsübergangs Großbetriebe entstanden.

Großgrundbesitz hielt sich nur in den drei Provinzen: Attika, Euböa und Phthiotis. Diese waren durch das Londoner Protokoll dem neuen griechischen Staat zugesprochen worden, aber die Türken brauchten das Land nicht zu verlassen wie in den übrigen Provinzen, da zur Zeit des Friedensschlusses hier die türkischen Heere noch unbesiegt standen.[4])

Denkbar schlecht war es nach dem Kriege auch um die Viehzucht bestellt, und zwar aus zwei Gründen: einmal hatten die vorhandenen Bestände an Vieh durch die lange Dauer des Krieges großen Schaden erlitten, nur kleine Herden von Schafen und Ziegen hatten den Krieg überdauert. Zum anderen waren die natürlichen Voraussetzungen für die Entwicklung einer Großviehzucht sehr ungünstig.

Der neue Staat aber brauchte Kapital: Kapital für die Wiedergutmachung der Schäden des Krieges sowie Kapital zur wirtschaftdergutmachung der Schäden des Krieges sowie Kapital zur wirtschaftlichen und kulturellen Hebung des Landes. Dieses Kapital war aber im Inland nicht vorhanden und es bestand auch wenig Möglichkeit, es aus dem Inland heraus zu beschaffen. Man mußte sich also an das Ausland wenden. Eine Kapitalquelle besonderer Art bedeuteten dabei viele reiche Griechen, die bisher im Ausland gelebt hatten und nun begannen, in größerer Zahl in den befreiten Teil des Landes unter Mitnahme ihres Vermögens aus dem Auslande überzusiedeln. Der Staat handelte klug, daß er diesen Kapitalzustrom nicht durch Steuerbelastungen hemmte. Das war auch im Hinblick auf eine Einführung der Erbschaftssteuer zu bedenken. Außerdem war hier nicht zu übersehen, daß die Umgehung einer solchen Steuer, falls sich das betreffende Vermögen im Ausland befand, sehr leicht war.

Während des Krieges waren von den Auslandsgriechen zwar die größten Opfer mit höchster Bereitwilligkeit gebracht worden, aber dieselbe Einstellung war gegenüber einer gesetzlich begründeten Steuerpflicht nicht zu erwarten und das infolge des unter besonderen

[4]) A. Andreades, a.a.O. S. 37.

historischen Verhältnissen gebildeten griechischen Charakters.[5]) Diese Eigenart des griechischen Charakters zeigte sich während des ganzen Jahrhunderts, das auf den Befreiungskampf folgte: die gleichen Personen, die so großherzig unermeßliche Summen für die kulturelle Entwicklung des Landes gespendet hatten, z. B. zur Gründung von Schulen, Universitäten, Bibliotheken, Krankenhäusern und von gemeinnützigen Einrichtungen jeder Art, weigerten sich, einer gesetzlichen Steuerpflicht nachzukommen, weil sich das mit ihrer Auffassung von einem „freien Menschen" nicht vertrug. Diese Einstellung stammte aus der Zeit der Türkenherrschaft, weil in dem ottomanischen Staat nicht alle Bürger zur Bezahlung von Steuern herangezogen wurden, sondern nur die fremdstämmigen, die Angehörigen der beherrschten Völker. Diese Auffassung konnte bis auf den heutigen Tag nicht ganz ausgerottet werden.

Eine schlechte Verwaltung des Landes, eine mangelhafte staatsbürgerliche Erziehung führten auch in der Folgezeit zusammen mit dem fortwährenden Streit der politischen Parteien zu einer ausgesprochenen Verkümmerung des staatsbürgerlichen Gewissens. So wurde es zur allgemeinen Anschauung, daß nur die politischen Gegner verpflichtet seien, Steuern zu bezahlen.

Aus den erwähnten Gründen ist es begreiflich, daß der junge Staat nicht daran denken konnte, eine die Kapitalien belastende Steuer einzuführen. Zudem war, wie schon ausgeführt, das im Lande vorhandene Kapital geringfügig und auf viele Kleinbesitzer verteilt, so daß das Steueraufkommen zu unbedeutend gewesen wäre.

Zur Deckung der öffentlichen Ausgaben standen also dem Staate anfänglich nur die Arten von Steuern zur Verfügung, an welche das Volk von der Türkenherrschaft her noch gewöhnt war, nämlich die Steuern auf den Rohertrag der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, der bekannte „Zehnte". Dazu kamen die Zölle auf Ein- und Ausfuhr von Waren, die aber wegen der Armut des Landes und der schwachen wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland nur sehr wenig eintrugen.[6])

Die ersten Gehversuche des Fiskus waren, auch in Hinsicht auf die Erbschaftssteuer, noch recht schüchtern. Nach der Errichtung der

[5]) Vgl. N. Agnides-Mohamedan theories of finance. New York 1916. S. 398 ff.
A. Sbarunis: Die Einkommensteuer in Griechenland. Athen 1935. S. 12.
[6]) A. Andreades, a.a.O., S. 21 f.

bayerischen Dynastie im Jahre 1835 mit dem König Otto von Wittelsbach wurde eine Steuerreform durchgeführt: die alten Steuern wurden beibehalten und eine Gewerbesteuer, Haussteuer und Stempelsteuer neu eingeführt. In diesem Zusammenhang wurde nun zum erstenmal der Gedanke einer Erbschaftsbesteuerung aufgegriffen. Das Stempelsteuergesetz von 1836 enthielt einen Artikel, durch den „Erbschaften und Vermächtnisse" mit einer Stempelgebühr von 0,25 bis 60 Drachmen belastet wurden. Diese Stempelgebühr galt nur für seitlich Verwandte und Nichtverwandte. Deszendenten, Aszendenten und Ehegatten blieben steuerfrei. Die Gebühren wurden nur nach dem Reinerwerb berechnet, nach Abzug der Schulden und Lasten. Die Verwandtschaftsgrade waren für die Berechnung des Steuersatzes ohne Bedeutung. Aber es blieb bei diesem ersten Anlauf. Die Vorschriften kamen — was für die damaligen Verhältnisse verständlich erscheint — niemals zur Durchführung, brachten keine Drachme Einnahme.

Ein neuer Versuch wurde in dieser Richtung erst 1865 unternommen, und zwar durch eine Abänderung der alten Vorschriften. In dieser neuen Form war die Abgabe nach dem Grade der Verwandtschaft abgestuft ohne Rücksicht auf die Höhe des erworbenen Wertes; die Stempelsätze betrugen 1% für Blutsverwandte bis zum dritten Grad, 2 % für alle übrigen Blutsverwandten und 4 % für die Verschwägerten und Nichtverwandten. Deszendenten, Aszendenten, Ehegatten, weiterhin auch religiösen und Unterrichtszwecken dienende gemeinnützige Institute blieben steuerfrei. Ferner wurde diese Gebühr nur erhoben für Erbanfälle und Vermächtnisse von mehr als 2000 Drachmen Wert.

Aber diese neuen Vorschriften hatten das gleiche Schicksal wie die vom Jahre 1836 und trugen dem Staate bis zum Jahre 1876 nichts ein. Die Erklärung für diese Entwicklung ist leicht zu finden. Von vorneherein konnte der Staat nicht mit nennenswerten Erträgen rechnen, denn die bei Todesfällen ihre Eigentümer wechselnden Vermögen waren zu geringfügig. Des Weiteren: die Finanzämter funktionierten schlecht, die gesetzlichen Bestimmungen für die Bemessung und Erhebung der Steuern waren sehr unvollkommen und enthielten keine klaren Vorschriften gegen die Steuerhinterziehung.[7]) Erst in den Jah-

[7]) Siehe Referat des Ministers Ch. Trikupis über den Entwurf zum Stempelsteuergesetz 1880, herausgeg. v. Finanzministerium. S. 87—97.

ren 1876—1879 hat man effektiv den Versuch zur Anwendung des Gesetzes gemacht, aber der Erfolg war wiederum kläglich; nicht mehr als ungefähr 50 000 Drachmen gingen jährlich ein.

Zu einer neuerlichen Abänderung der Vorschriften schritt man 1880, unter grundsätzlicher Beibehaltung des bisherigen Systems. Die betreffenden Artikel des Stempelsteuergesetzes wurden neu gefaßt. Nunmehr betrug die Stempelsteuer 2 % für Erbanfälle an Ehegatten und Geschwister, 3 % für Blutsverwandte dritten, vierten und fünften Grades und für Adoptivkinder, 4 % für Blutsverwandte sechsten bis zehnten Grades und 5 % für die übrigen Verwandten und Nichtverwandte. Dieses neue Gesetz bedeutete also eine Erhöhung des Steuersatzes und eine Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen, indem die Ehegatten, die vorher steuerfrei gewesen waren, jetzt auch besteuert wurden. Geblieben war der proportionale Charakter der Steuer, die Steuerfreiheit für Erbanfälle bis 2000 Drachmen und die Steuerfreiheit für Deszendenten und Aszendenten. Diesmal machte man auch den ernstlichen Versuch, die Steuer wirksam werden zu lassen. Trotzdem war die Steigerung der Staatseinnahmen hieraus nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen nur gering. Das Aufkommen betrug bis zum Jahre 1884 jährlich 100 000 Drachmen, während vorher immerhin nur 50 000 Drachmen jährlich eingegangen waren.

Politische etc. Aenderungen brachten nun eine wesentliche Besserung in der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Nachdem im Jahre 1863 die jonischen Inseln von England an Griechenland abgetreten und durch den Berliner Vertrag 1878 Thessalien und ein Teil von Epirus Griechenland zugesprochen worden waren, betrug die Bevölkerungszahl des Königreichs Griechenland 2 100 000.[8]) — Diese neuen Provinzen waren ziemlich fruchtbar. Inzwischen hatte sich das Verkehrswesen des ganzen Landes besser entwickelt; Industrie und Handel hatten sich bedeutend gehoben. Die Ausbeutung der Bodenschätze des Landes war durch ausländisches Kapital gefördert worden, zudem war durch Staatsanleihen ausländisches Kapital ins Land gezogen worden.[9]) So begann auch allmählich das bewegliche Vermögen eine Rolle im Wirtschaftsleben des Landes zu spielen.

---

[8]) Statistisches Jahrbuch Griechenlands 1934. S. 419.

[9]) Die ausländischen Staatsschulden betrugen im Jahre 1878 ca. 130 Mill. Francs, sie sind im Jahre 1890 auf 760 Mill. Francs gestiegen.

Zur Bestreitung der damit wachsenden Staatsausgaben[10]) sah sich der Staat gezwungen, in der Zeit von 1880 bis 1884 neue Steuern einzuführen, wie die Tabak-, Alkohol-, Wein- und Biersteuer, ferner Monopole zu errichten für Zigarettenpapier, Spielkarten, Streichhölzer und Petroleum.[11]) Die Gebäude- und Gewerbesteuer wurde im Sinne einer Steigerung der Einnahmen ausgebaut, ebenso der Zolltarif. Immerhin fehlte aber noch eine eigentliche Erbschaftssteuer.

Einen neuen Abschnitt in der Geschichte der griechischen Erbschaftsbesteuerung brachte dann das Jahr 1885. In diesem Jahr entstand aus politischen Gründen heraus das Bedürfnis nach einer tatsächlichen steuerlichen Erfassung der wirtschaftlich stärkeren Schichten, also der Vermögen. Als Ansatzpunkt dazu wählte man den Vermögensübergang von Todeswegen. Zu diesem Zweck nahm man die betreffenden Artikel aus dem Stempelsteuergesetz, dem die Erbschafts-Besteuerung bis jetzt immer noch angegliedert war, heraus und schuf ein selbständiges Erbschaftssteuergesetz. Steuerpflichtig waren nach diesem Gesetz alle Erbanfälle, auch die an Deszendenten und Aszendenten. Es wurde zum System der zweidimensionalen progressiven Besteuerung übergegangen; die Progression richtete sich sowohl nach dem Grad der Verwandtschaft als auch nunmehr nach dem Wert des Erwerbs.

Nachstehende Tabelle soll die dabei geübte Berechnungsweise bei Veranlagung der neuen Steuern veranschaulichen.

Wert des Erwerbes	I. Klasse Deszendenten und Aszen-	II. Klasse Ehegatten und Geschwister	III. Klasse Blutverwandte 3. 4. 5. Grades	IV. Klasse alle übrigen Verwandten Verschwägerte und Nichtverwandte
bis 50 000 Drachmen	—	2 %	3 %	4 %
„ 100 000 „	1 %	3 %	4 %	5 %
„ 150 000 „	2 %	4 %	5 %	6 %
„ 250 000 „	3 %	5 %	6 %	7 %
„ 400 000 „	4 %	6 %	7 %	8 %
über 400 000 „	5 %	7 %	8 %	9 %

Also blieben Erbanfälle und Vermächtnisse an Aszendenten und Deszendenten bis 50 000 Drachmen und solche an sonstige Erben und Bedachte bis zu 2000 Drachmen steuerfrei.

[10]) Die ordentlichen Staatsausgaben haben sich von 1880 bis 1884, wie unten entwickelt, in Millionen Gold-Drachmen:
1880: 44; 1881: 59; 1882: 62; 1883: 67; 1884: 81; vgl. A. Andreades, a.a.O., S. 101.

[11]) Ebenda S. 105.

Gegen diesen Versuch des Gesetzgebers in dem damaligen Griechenland, eine progressive Steuer einzuführen, und besonders gegen die Besteuerung der direkten Deszendenten und Aszendenten, setzte ein gewaltiger Widerstand nicht nur von Seiten des Volkes, sondern auch im Parlament von Seiten der Oppositionsparteien ein. Denn nach dem Volksempfinden war das Vermögen nicht persönliches Eigentum des Familienoberhauptes, sondern gehörte der ganzen Familie gemeinsam; deswegen trete durch das Ableben des Familienoberhauptes keine Veränderung in den Vermögensverhältnissen und kein Zuwachs an Besitz für die Ueberlebenden ein, wodurch man eine solche Steuer rechtfertigen könnte. Dabei wurde die Tatsache ganz außer acht gelassen, daß Erbanfälle an Deszendenten und Aszendenten bis zu 50 000 Drachmen steuerfrei blieben; eine Summe, die für jene Zeit in Griechenland ziemlich bedeutend war. Als im Jahre 1887 die Gegenpartei ans Ruder kam, konnte sie sich beim Volke durch Abschaffung dieser unpopulären Steuer und Wiedereinführung der alten Stempelsteuer schnell beliebt machen. Bei der Begründung seines Antrages auf Abschaffung des unbeliebten neuen Gesetzes und auf Wiedereinführung der früheren Methode, bei der Deszendenten und Aszendenten steuerfrei blieben, erklärte der Regierungsvertreter: „Unser Gesetzentwurf stützt sich auf eine gesündere Grundlage, er beruht auf der Ansicht, daß, wenn das Vermögen vom Aszendenten zum Deszendenten oder umgekehrt übergeht, dies kein Abwandern des Vermögens aus der Familie bedeute, was den Staat berechtigen würde, eine Steuer zu erheben. Diese Auffassung steht nicht nur mit der Theorie des bei uns geltenden Zivilrechts im Einklang, sondern auch mit dem moralischen Empfinden und der Tradition unseres Volkes, denn das Band zwischen Aszendenten und Deszendenten ist bei uns viel stärker und enger als bei anderen Völkern und hält Eltern, Großeltern und Enkel in Leid und Freud am gleichen Herd innig beisammen.“[12]) Im weiteren Verlauf seiner Rede nannte der Regierungsvertreter das alte Gesetz des Jahres 1885 zu hart wegen der hohen Steuersätze und unsittlich wegen der Einführung des Progressiv-Steuersystems, das einer Konfiskation gleichkomme.[13])

Durch die Wiedereinführung der alten Stempelsteuer bei Erbschaften sind alle Deszendenten und Aszendenten ohne Ausnahme steuerfrei

[12]) „Begründung des Entwurfes der Aenderung des Stempelsteuergesetzes“ vom Jahre 1887“, herausgegeben v. Finanzministerium 1890, S. 75.
[13]) G. Kophinas, Die Erbschaftsbesteuerung. Athen 1911. S. 6.

geworden. Die Steuersätze werden damit wieder proportional gestaltet und betragen 2 % für Ehegatten und Geschwister, 3 % für Blutsverwandte dritten und vierten Grades, 4 % für solche fünften, sechsten und siebenten Grades und 5 % für alle übrigen Verwandten, Verschwägerte und Nicht-Verwandte. Bemessungsgrundlage ist also nur der Verwandtschaftsgrad, aber nicht die Höhe, der Wert des Erwerbs. Diese Stempelsteuer belastet jeden über 2000 Drachmen betragenden Nachlaß ohne Rücksicht auf die Summe, die daraus dann den einzelnen berechtigten Personen zufällt, die sich in den Nachlaß teilen. Ferner wird das Alter des Erwerbers in Betracht gezogen; wenn derselbe über 60 Jahre alt ist, tritt eine Verminderung der Stempelsteuer um 1/3 ein, bei einem Alter von über 70 Jahren beträgt die Verminderung die Hälfte, bei einem Alter von über 80 Jahren macht die Verminderung 2/3 aus.[14])

Die fortwährend wachsenden Staatsausgaben, die vom Jahre 1882 bis 1908 von 60 Mill. Drachmen auf 133 Mill. gestiegen waren, konnten auf die Dauer nicht mehr durch die Staatseinnahmen, vor allem durch die Verbrauchssteuern, Monopole und Zölle gedeckt werden. Die Regierung sah sich daher zu einem neuen Versuch gezwungen, wiederum eine umfangreichere und verselbständigte Erbschaftsbesteuerung einzuführen, die eine weitergehende Erfassung des in Frage kommenden Vermögens gewährleisten sollte. Mitbestimmend war auch, daß diese Erbschaftssteuer in einer Reihe westeuropäischer Staaten einen bedeutenden Teil der Staatseinnahmen bildete. Im Jahre 1906 wurde dem Parlament der Entwurf eines Gesetzes vorgelegt,[15]) durch das jeder Erwerb besteuert werden sollte, der infolge eines Todesfalls eintrat ohne jede Rücksicht auf den Grad der Verwandtschaft. Doch war die Progression in mäßigen Grenzen gehalten, so daß 8 % für einen Erbanteil von 500 000 Drachmen der höchste Satz war. Aber dieser Entwurf wurde vom Parlament abgelehnt.

Als im Jahre 1909 die Einkommensteuer eingeführt wurde, gelang es der Regierung, als Ergänzung zu diesem Gesetz durch Abstimmung ohne Aussprache auch ein neues Erbschaftssteuergesetz durchzudrücken. Zur Rechtfertigung dieses Gesetzes erklärte der Finanzminister A. Eutaxias: „Bei uns sind die Erbschaften bis jetzt

[14]) Art. 27, § 6 des Stempelsteuergesetzes d. J. 1887.
[15]) Vgl. Einzelheiten in G. Kophinas „Die Erbschaftsbesteuerung". Athen 1911. S. 11 ff.

durch die Stempelgebühr zu wenig belastet gewesen, so daß die Staatseinnahmen, die sich daraus ergaben, durchschnittlich nicht mehr als 200 000 Drachmen jährlich betrugen. Jetzt ist auch für Griechenland die Zeit gekommen wie für alle zivilisierten Staaten, die Erbschaften durch eine wirkliche Steuer zu erfassen. Diese Steuer ist vollkommen berechtigt, da es sich um den Uebergang eines Vermögens an einen neuen Besitzer durch Todesfall handelt, also eines mühelosen Ueberganges. Dafür garantiert der Staat dem neuen Besitzer den Schutz und die Sicherheit seines Vermögens.[16])

Neu war also bei diesem Gesetz der Wille des Staates, die Erbschaftsbesteuerung zu einem wesentlichen Teil des griechischen Steuersystems auszugestalten. Abgesehen vom Entwurf des Jahres 1906 waren hier auch zum erstenmal soziale Erwägungen grundsätzlicher Art für die Wahl dieser Steuerart entscheidend, nicht nur Gesichtspunkte rein fiskalischer Natur. Daneben stützte sich die offizielle Begründung auf den Gedanken der Aequivalenstheorie, die die Steuer als ein vom Staatsbürger zu erbringendes Aequivalent für die staatlichen Leistungen betrachtet. Dieses dem Gesetz in zweifacher Hinsicht gestellte Ziel fand dann entsprechenden Ausdruck in seinen einzelnen Bestimmungen.

Die neue Steuer war progressiv nach dem Grade der Verwandtschaft und der Höhe des Erwerbs. Steuerfrei blieben die Kinder des Erblassers und der Fiskus.

Die Steuersätze sind aus der nachstehenden Tabelle ersichtlich.

Wert des Erwerbes Drachmen	I. Klasse Aszendenten aller Grade und Dezendenten zweiten Grades und mehr	II. Klasse Ehegatten und Geschwister	III. Klasse Blutsverwandte 3. und 4. Grades	IV. Klasse Blutsverwandte 5. 6. und 7. Grades	V. Klasse Alle übrigen Verwandten, Verschwägerte und Nicht-Verwandte
bis 50 000	0,5 %	3,0 %	4,0 %	5,0 %	6,0 %
50 000 bis 100 000	1,0 %	3,5 %	4,5 %	5,5 %	6,5 %
100 000 bis 250 000	1,5 %	4,0 %	5,0 %	6,0 %	7,0 %
250 000 bis 500 000	2,0 %	4,5 %	5,5 %	6,5 %	7,5 %
über 500 000	2,5 %	5,0 %	6,0 %	7,0 %	8,0 %

Neben den oben angeführten Steuersätzen blieben die alten Stempelgebühren bestehen, die 2 % für die II. Klasse, 3 % für die III. Klasse, 4 % für die IV. Klasse und 5 % für die V. Klasse betrugen.

[16]) Parlamentsberichte über die Sitzung v. 30. 9. 1909. S. 47.

Der Steuersatz der I. Klasse wurde auf alle Unterrichtszwecken dienenden Zuwendungen an philantropische und nationale Institute angewendet, alle Zuwendungen an andere Institute unterlagen dem Steuersatz der V. Klasse.

Weiterhin brachte dasselbe Gesetz ausgleichend eine absolute Neuerung durch die Steuer auf Schenkungen unter Lebenden, die aber nicht die gleichen Steuersätze hatte wie das Erbschaftssteuergesetz, sondern proportional war und nur die verwandtschaftlichen Grade in Betracht zog und nicht die Höhe des Erwerbes. Somit wies also diese Ausgleichssteuer noch erhebliche Lücken auf und konnte daher ihren eigentlichen Zweck nur mangelhaft erfüllen. Zur Schenkungssteuer wurden weitgehend aber auch die Kinder herangezogen, die von der Erbschaftssteuerpflicht ausgenommen waren. Die Steuersätze der Schenkungssteuer betrugen:

1. Schenkungen zwischen Aszendenten und Deszendenten 1 %,
2. Schenkungen zwischen Ehegatten und Geschwistern 3 %,
3. Schenkungen zwischen Blutsverwandten 3. u. 4. Grades 4 %,
4. Schenkungen zwischen Blutsverwandten 5., 6. u. 7. Grades 5 %,
5. Schenkungen zwischen allen übrigen Verwandten, Adoptiv-Kindern und Eltern und Nichtverwandten 6 %.

Die alte Stempelsteuer wurde, wie gesagt, bis auf den heutigen Tag beibehalten. Die Gründe für diese Beibehaltung sind vor allem historisch bedingt. Das ganze Einkommen aus der Stempelsteuer mußte nämlich seit dem Vertrage von 1898 zwischen dem Staat und seinen Gläubigern einem Internationalen Komitee zur Verfügung gestellt werden,[17]) das zur Tilgung des ausländischen Staatsschulden eingesetzt worden war. Aus diesem Grunde konnte der Staat dieses Gesetz nicht eigenmächtig abschaffen.

Zu einer Abänderung des Erbschaftssteuergesetzes kam es 1914,[18]) die von dem Gedanken getragen war, das Steueraufkommen an sich zu erhöhen, aber auch zugleich gewissen Gerechtigkeitsgesichtspunkten in erhöhtem Maße Rechnung zu tragen.

Die entscheidende Neuerung war die Heranziehung auch der Kinder zur Erbschaftssteuer. Dagegen wurden die Ehegatten aus der II. Klasse in die I. versetzt und den Kindern gleichgesetzt, nachdem sie vorher zur gleichen Klasse wie die Geschwister gehörten. Die Steuer-

[17]) Vgl. Andreades, a.a.O. II. Teil, S. 312.
[18]) Gesetz 475 vom 10. 12. 1914.

stufen wurden verändert, und zwar in Richtung einer verstärkten Besteuerung.

Steuerfrei blieben nunmehr Erbmassen bis zu 5000 Drachmen und Erbanteile bis zu 2000 Drachmen, womit die Steuerverwaltung vor unproduktiven Kosten bewahrt werden sollte. Bei der Berechnung der Gesamterbschaftssteuer wurden von nun ab auch frühere Schenkungen als zur Erbmasse gehörig betrachtet, die schon entrichtete Schenkungssteuer von der Summe der Erbschaftssteuer abgezogen. So entschied sich der Gesetzgeber für eine eintheitliche Betrachtung und Zusammenfassung aller zwischen dem Erblasser und dem Erwerber erfolgten und erfolgenden unentgeltlichen Eigentumsübergänge; die Gründe einer solchen Betrachtungsweise sind bekannt. Alle Steuersätze wurden erhöht, die der Schenkungssteuer um 1 % gegenüber den Bestimmungen des alten Gesetzes, die der Erbschaftssteuer nach folgendem Schema:

Wert des Erwerbs Drachmen	Kinder u. Ehegatten	Aszendenten u. Deszendenten außer Kinder	Geschwister	Blutsverwandte 3. und 4 Grades	Alle übrigen Verwandten Adoptiv-Eltern u. Kinder	Verschwägerte und Nichtverwandte
bis 25 000	0,5 %	1,0 %	3,0 %	4,0 %	5,0 %	6,0 %
25 000 bis 50 000	1,0 %	1,5 %	4,0 %	5,0 %	6,0 %	7,0 %
50 000 bis 100 000	1,5 %	2,0 %	5,0 %	6,0 %	7,0 %	8,0 %
100 000 bis 250 000	2,0 %	3,0 %	6,0 %	7,0 %	8,0 %	9,0 %
250 000 bis 500 000	3,0 %	4,0 %	7,0 %	8,0 %	9,0 %	10,0 %
500 000 bis 750 000	4,0 %	5,0 %	8,0 %	9,0 %	10,0 %	11,0 %
750 000 bis 1000 000	5,0 %	6,0 %	9,0 %	10,0 %	11,0 %	12,0 %
1000 000 bis 2000 000	6,0 %	7,0 %	10,0 %	11,0 %	12,0 %	13,0 %
über 2 000 000	7,0 %	8,0 %	11,0 %	12,0 %	13,0 %	14,0 %

Die auf Seite 14 angeführten Stempelsteuersätze blieben bestehen. Durch die Neubestimmungen dieses Gesetzes von 1914 wurden aber zum erstenmal auch die Mitgiften, die über 10 000 Drachmen betrugen, zur Besteuerung herangezogen. Die Steuersätze waren sehr niedrig und betrugen von 0,25 % bis 3,5 % für eine Mitgift, die von der Frau selbst mit in die Ehe gebracht oder von den Aszendenten und Blutsverwandten bis zum dritten Grade mitgegeben wurde, und 0,5 % bis 4 % für eine Mitgift, die von entfernteren Verwandten gegeben wurde. Der höchste Steuersatz bezog sich auf eine Mitgift von über 2 Mill. Drachmen.

Trotz der im allgemeinen erhöhten Steuersätze und der teilweisen Beschränkung der Steuerfreiheit und trotz der Bemühungen, be-

stehende Lücken zu schließen, blieben die Einnahmen des Staates aus diesen Steuern weit hinter den Erwartungen zurück. Sie ergaben für das Jahr 1914 900 000 Dr., für 1915 850 000 Dr. und für 1918 1 800 000 Drachmen.[19]) während sich die Gesamteinnahmen des Staates aus direkten Steuern für das Jahr 1914 auf 57 Mill., 1915 auf 63 Mill. und 1918 auf 133 Mill. Drachmen beliefen. Es wurden also durch die Einnahmen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur 1,5 % der gesamten Einnahmen aus direkten Steuern aufgebracht. Die Steuerbelastung der Bevölkerung durch diese Steuer betrug demnach pro Kopf im Jahre 1914 und 1915 = 0,19 Drachmen, im Jahre 1918 das Doppelte. Zum Vergleich seien hier entsprechende Belastungsziffern für einige andere europäische Länder angeführt (in RM.): England (1914) 10,71; Frankreich (1913) 7,53; Belgien (1914) 3.10; Schweiz (1914) 1,74; Dänemark (1915) 1,51; Spanien (1915) 1,38; Deutschland (1913) 1,00; Italien (1910) 0,92.[20]) Bei einem solchen Vergleich ist natürlich neben den verschiedenen Prozentsätzen das sehr viel größere Volksvermögen dieser Länder in Rechnung zu stellen, aber dennoch ergibt sich beim Abwägen dieser Ziffern eine unverhältnismäßige Mindereinnahme in Griechenland. Verantwortlich für das geringe Aufkommen aus diesen Steuern waren zu machen: einmal die ungenügenden Bestimmungen des Gesetzes über die Berechnung und Eintreibung der Steuer, zweitens die Ungleichartigkeit der Besteuerung für Erbschaften, Schenkungen und Mitgiften, obwohl es sich bei allen drei Fällen um denselben wirtschaftlichen Tatbestand handelt und drittens gewisse Mängel bei den Finanzämtern.[21]) Unter letzterem ist vor allem die ungenügende Zahl der Finanzbeamten und deren mangelhafte Vorbildung zu verstehen, die zwar einem einfachen, altgewohnten Steuerschema entsprach, aber nicht ausreichte für das neue wissenschaftlich begründete System.[22])

---

[19]) Kurswert: 1 Drachme = 0,81 RM.

[20]) G. Schanz, HWB., 4. Aufl., III. Bd., S. 834.

[21]) Vgl. W. Photias, Das System der direkten Besteuerung in Griechenland. Jena 1929. S. 96 f.

[22]) Vgl. Fr. Meisel: Das technische Problem der Erbschaftssteuer, in Festgabe f. G. Schanz, II. Bd., Tübingen 1928. S. 330, der folgendes ausführt: „Die Erbschaftssteuerveranlagung wurde eine juristische Kunst, ihre Organe waren sich ihrer Methode gut bewußt und bezeichneten diese Tätigkeit der Steuerorgane als die des Juristen allein würdige Arbeit.“ Auch W. Lotz. Finanzwissenschaft, II. Aufl., S. 631.

Die Entwicklungslinie der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung trat sodann im Jahre 1919, in dem es zu einer allgemeinen Steuerreform kam, in ein grundlegend neues Stadium.

2. Reform der Erbschaftssteuer im Zuge der allgemeinen Steuerreform d. J. 1919.

Das bis zum Jahre 1919 geltende System der direkten Besteuerung beruhte hauptsächlich auf sechs Pfeilern. Als erstes ist hier die Besteuerung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu nennen, die nicht einheitlich für das ganze Land und für alle Arten von Erzeugnissen gestaltet war, sondern verschieden nach Gegend und Erzeugnis; so belief sich die Zahl der verschiedenen Steuern für landwirtschaftliche Erzeugnisse auf 25. Zugrundegelegt wurde bei der Errechnung der Steuer der Rohertrag. An zweiter Stelle stand die Gebäude- und Bauplatzsteuer, der drittens die Gewerbesteuer folgte, die ebenfalls nicht einheitlich für alle Zweige des Gewerbes geregelt war. Die Besteuerung der Dividenden, die von einheimischen Aktiengesellschaften verteilt wurden, nahm den vierten Platz ein. Die sonstigen Einnahmen an beweglichem Vermögen unterlagen dabei nicht der Besteuerung. In der Rangordnung des Steueraufkommens stand weiterhin die Besteuerung des Gesamteinkommens, die im Jahre 1911 eingeführt wurde, an fünfter Stelle. Das Aufkommen aus dieser Steuer war jedoch schon sehr gering, es betrug nicht mehr als ungefähr 400 000 Drachmen jährlich, und das zu einer Zeit, wo das Gesamteinkommen des Staates aus den direkten Steuern bereits 80 Millionen betrug. Dieses schlechte Ergebnis war die Folge der mangelhaften Durchführung des Gesetzes und der vielen Steuerfreiheiten. Die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen, die uns hier noch weiter beschäftigen wird, ist anschließend erst an sechster Stelle zu erwähnen.

Infolge des Balkankrieges 1912—1913, der Kriegsbereitschaft im Jahre 1915, die fast ein Jahr dauerte, der Teilnahme am Weltkrieg und der Fortdauer des Krieges gegen die Türken nach Friedensschluß waren die Staatsausgaben außerordentlich gestiegen. Deswegen war es dringend notwendig, die ordentlichen Staatseinnahmen entsprechend zu erhöhen, und dazu erwies sich das geltende Steuer-

system als unzulänglich. Bei dem geltenden proportionalen Steuersystem war es nicht möglich, durch eine einfache Erhöhung der Steuersätze die Staatseinnahmen in beträchtlichem Ausmaß zu vermehren. Eine Steigerung der Staatseinnahmen in größerem Umfange ermöglicht und verlangt eine progressive Belastung. Das Aufkommen aus der außerordentlichen Kriegsgewinnsteuer, die progressiv gestaltet war, war für den Fiskus sehr befriedigend.[23]) Dieses Ergebnis war für die Regierung Anlaß, sich mit der Frage einer allgemeinen Reform der direkten Besteuerung zu befassen. Auf den entscheidenden Gesichtspunkt — volle Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit — verwies eben dieses Kriegsgewinnsteuergesetz, bei dem die Steuerprogression mit Erfolg angewendet wurde. So kam es zum Entschluß der Regierung, eine Reform in Angriff zu nehmen. Dabei machte man sich die im Ausland gewonnenen Erfahrungen zunutze. Neben dem Ziel, ein Mehr an Staatseinnahmen zu erreichen, galt es auch, zu einer gerechteren Verteilung der Steuerlasten zu gelangen, was ebenfalls im Rahmen des alten Steuersystems nicht zu ermöglichen gewesen wäre. Diese Reform fand dann Gestalt in den drei neuen Steuergesetzen des Jahres 1919, die an Stelle der alten Bestimmungen traten:

1. in dem Einkommensteuergesetz,
2. in dem Wertzuwachs- und Ertragszuwachssteuergesetz, und
3. in dem Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuergesetz.

Mit dem ersten Gesetz ist die Einkommenssteuer auf der Grundlage des französischen Systems ausgeführt worden, nach welchem das Einkommen in sieben Kategorien eingeteilt wurde, auf Grund der Quelle, aus dem das Einkommen fließt. Dazu trat noch eine zusammenfassende Besteuerung des persönlichen Gesamteinkommens nach progressiven Steuersätzen. Daneben sind einige der alten auf den Rohertrag landwirtschaftlicher Erzeugnisse gelegte Steuern, wie z. B. Tabak-, Korinthen-, Oel-, Oliven- und Feigensteuer beibehalten worden. Dies geschah aus rein fiskalischen Gründen, da bedeutende Staatseinnahmen durch das neue Steuersystem anfangs noch nicht zu erwarten waren. Der Gesetzgeber hatte die Absicht, diese Steuern

---

[23]) Die veranschlagten Einnahmen aus der Kriegsgewinnsteuer betrugen nach Millionen Drachmen:

1915	1916	1917	1918	1919
19	62	66	59	28

mit der Zeit abzubauen, sowie sich die Einnahmen aus der Einkommenssteuer erhöhten.

Die beiden anderen Gesetze bezweckten die steuerliche Erfassung der Vermögen. Das Ertragszuwachssteuergesetz sollte unbewegliches Vermögen erfassen, das den Besitzer nicht wechselt. Das Wertzuwachssteuergesetz sollte das unbewegliche Vermögen zur Besteuerung heranziehen, das seinen Besitzer gegen Entgelt wechselt. Das Erbschaftssteuergesetz dagegen sollte solchen Eigentumsübergang besteuern, der ohne Gegenleistung sich vollzieht.

Die Wertzuwachssteuer wird anläßlich des Besitzwechsels eines unbeweglichen Vermögens beim Verkäufer erhoben, wobei der Wertzuwachs, d. h. die Differenz zwischen dem ursprünglichen Wert und dem Verkaufspreis zur Grundlage der Steuerberechnung gemacht wird. Die Steuersätze berechnen sich aber auch weiterhin nach der Dauer der Zeit, die zwischen dem ursprünglichen Erwerb und der Veräußerung der Objekte liegt; je geringer diese ist, desto höher ist der Steuersatz. Er bewegt sich von 5 % bis 12 %. Der höchste Satz kommt zur Anwendung, wenn diese Zwischenzeit weniger als 10 Jahre beträgt und der niedrigste, wenn sie mehr als 30 Jahre beträgt.

Bei der Ertragszuwachssteuer dient als Steuerbemessungsgrundlage die Differenz zwischen dem gegenwärtigen Ertrag und dem 10 Jahre früher festgestellten.

Die Erbschaftssteuer einschließlich der Schenkungs- und Mitgiftsteuer war ja nichts Neues. Das neue Gesetz brachte aber eine gegenseitige, lückenschließende Ausrichtung dieser drei Steuerarten. Ferner bezweckte man mit dem neuen Gesetz, zu einem erhöhten Aufkommen aus diesen Steuern zu gelangen, und zwar einmal durch eine Erhöhung der Steuersätze und dann durch die Vorsorge für eine bessere Durchführung der gesetzlichen Bestimmungen. Denn gerade hierbei handelte es sich um die Beseitigung eines entscheidenden Grundes für das geringe bisherige Aufkommen. Gleich blieb für die Erbschaftssteuer die Grundlage der Besteuerung; besteuert wurde jeder unentgeltliche Erwerb. Steuerobjekt blieb wie früher das den Eigentümer wechselnde Vermögen, das im Erbfall durch eine Erbanfallsteuer erfaßt wurde. Eine Nachlaßsteuer hatte man in Griechenland nie versucht einzuführen, trotz der Tendenz des griechischen Gesetz-

gebers, alle Belastungsproben besonders im Fall der Einkommensteuer zu versuchten.

Der Erfolg einer Steuerreform, die auf einen erweiterten Einbau der Personalsteuern in das gesamte Steuersystem abgestellt ist, hat in ganz besonderer Weise zur Voraussetzung ein hochentwickeltes Steuergewissen des Volkes, geordnete wirtschaftliche und politische Verhältnisse und genügende Anzahl von gut vorgebildeten Finanzbeamten. Diese Voraussetzungen waren aber zu dieser Zeit in Griechenland nicht gegeben. Bis 1923 befand es sich im Kriegszustand; auf die Katastrophe in Kleinasien und den Zusammenbruch der griechischen Armee folgte die Zeit der politischen Unruhen, der wiederholten Militärrevolten und des fortwährenden Regierungswechsels. Der Grad der Steuergewissenhaftigkeit des Volkes ist bis zum heutigen Tag ein niedriger geblieben und das einerseits infolge der schlechten Verwaltung und andererseits aus der immer noch nicht ausgestorbenen Auffassung heraus, daß die Klugen und die Freunde der herrschenden Partei keine Steuern zu bezahlen bräuchten, sondern daß man das den Dummen und den politischen Gegnern überlassen müsse. Diese Ansicht wurde durch die parlamentarischen Regierungen selbst noch gestützt durch häufige Amnestien für Steuersäumige und für Steuerflucht; denn auf das liefen im Grunde die sogenannten Steuererleichterungsgesetze doch hinaus.[21])

Die Einziehung zum Militärdienst hatte viele Steuerbeamte ihrem Dienste entzogen und die nicht zum Kriegsdienst Einberufenen waren nicht genügend ausgebildet und den Aufgaben, die die Durchführung des neuen Steuergesetzes an sie stellte, nicht gewachsen. Später hat man zwar die Zahl der Steuerbeamten vermehrt, aber die Mangelhaftigkeit der sachlichen Vorbildung blieb die gleiche.

Die Folge davon war ein Mißerfolg der Steuerreform, ein vollständiger der Einkommensteuer, ein teilweiser der Wertzuwachs- und Ertragszuwachssteuer. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer hatte zwar nicht das gleiche Schicksal wie die beiden anderen, aber ihr Ertrag blieb doch hinter den Erwartungen zurück. Der Mißerfolg des Einkommensteuergesetzes sowohl in Hinsicht auf die Einkünfte des Fiskus als auch in Hinsicht auf die Steuergerechtigkeit, die dem Gesetzgeber vorgeschwebt hatte, war so groß, daß man schon im

[21]) Vgl. Gesetze 4576/1930, 5420/1932, 5671/1932, 5856/1933, 5940/1933, 6176/1934 und gesetzl. Erlaß vom 17. 9. 1926.

nächsten Jahre, und in jedem weiteren Jahr auf's Neue sich gezwungen sah, Abänderungen an ihm vorzunehmen. Die Zahl der Abänderungen ist auf fast 150 bis auf den heutigen Tag gestiegen! Die wichtigsten Abänderungen betreffen die Besteuerung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, der Gewinne aus Handel und Industrie und der Einkommen aus freien Berufen, die die Höhe ihres Einkommens sehr leicht verheimlichen oder falsch angeben konnten, wobei die Nachprüfung durch die Steuerbeamten außerordentlich schwierig war. Die Folge davon war, daß die jeweilige Regierung sich gezwungen sah, in dem hier wichtigsten Einnahmefaktor statt der Einkommensteuer von Gewinnen aus landwirtschaftlicher Tätigkeit alle möglichen Arten von Besteuerungen nacheinander zu versuchen: die Wiedereinführung des alten Zehnten, die Besteuerung des Rohertrags, die Besteuerung nach dem Umfang der angebauten Bodenfläche, die Besteuerung nach der Stückzahl des Viehbestandes und die Schlachtsteuer. Statt der Einkommensteuer für Gewinne aus Handel und Industrie und aus freien Berufen griff man zeitweilig auf die Gewerbesteuer zurück. Die Besteuerung der Einkommen aus Gebäuden, Bodenverpachtung und Löhne und Gehälter blieb grundsätzlich beibehalten, erfuhr aber viele Veränderungen in Einzelfällen.

Was die Wertzuwachs- und Ertragszuwachssteuer betrifft, so ist die Ertragszuwachssteuer schon nach Ablauf eines Jahres wieder aufgehoben worden, da sie dem Fiskus keine nennenswerte Einnahme einbrachte. Die Ergebnisse der Wertzuwachssteuer waren zwar für den Fiskus befriedigend, aber nach der Entwertung der Drachme, die schließlich nur mehr ein Fünfzehntel ihres früheren Wertes hatte, hatte diese Steuer mit der zeitlichen Entfernung von der Inflation der griechischen Währung ihre Gerechtigkeit verloren; der Wertzuwachs war nur mehr ein scheinbarer. In Wirklichkeit wurde nicht bloß die Differenz zwischen ursprünglichem Wert und Verkaufspreis besteuert, wie es nach der Absicht des Gesetzgebers geschehen sollte, sondern praktisch fast der ganze Objektwert zur Besteuerung herangezogen. Deshalb ist diese Steuer im Jahre 1929 aufgehoben und durch eine andere ersetzt worden, nämlich durch die heute noch geltende „Steuer auf veräußerte Liegenschaften", die vom Verkaufspreis von Grund und Boden erhoben wurde. Die Steuersätze betragen: 2,8 % für jede Art von veräußertem Grund und Boden außer für Bauplätze, für die der Satz 4,2 % beträgt. Diese Sätze ermäßigen

sich auf die Hälfte, wenn für die betreffenden Verkaufsobjekte seit 1919 schon einmal die Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuer und die bis 1929 geltende Wertzuwachssteuer entrichtet worden ist.

Die Erbschaftssteuer hatte eine glücklichere Entwicklung als ihre beiden Schwestern, mit denen sie zusammen die Grundlage der Steuerreform des Jahres 1919 gebildet hatte. Die beiden anderen erfüllten ihren Zweck nicht; es wurde deshalb erforderlich, sie entweder ganz aufzuheben oder sie solchen Umgestaltungen zu unterziehen, daß von den Steuern in ihrer ursprünglichen Form nicht mehr viel übrig blieb. Die Erbschaftssteuer dagegen erfüllte ihren Zweck, ihre Grundlagen blieben unverändert. Die immerhin vorgenommenen Abänderungen waren nicht wesentlicher Natur, sie bezogen sich nur auf die Steuersätze, die bald bei entsprechendem Bedarf des Fiskus eine Erhöhung erfuhren,[25]) bald auch aus verschiedenerlei Gründen eine Ermäßigung.[26]) Ursprünglich waren die Steuersätze abgestuft nach dem Grade der Verwandtschaft und dem Werte des Erwerbes, wie die nachstehende Tabelle zeigt.

Wert des Erwerbes Drachmen	I. Klasse Kinder nnd Ehegatten	II. Klasse Aszendenten u. Deszendenten ausser Kinder	III. Klasse Geschwister	IV. Klasse Blutsverwandte dritten Grades	V. Klasse Blutsverwandte vierten Grades	VI. Klasse alle übrigen Erwerbe
bis 25 000	1,0 %	2,0 %	4,0 %	6,0 %	9,0 %	13,0 %
„ 50 000	2,0 %	3,0 %	5,0 %	7,0 %	10,0 %	14,0 %
„ 100 000	3,0 %	4,0 %	6,0 %	8,0 %	11,0 %	15,0 %
„ 250 000	4,5 %	5,5 %	7,5 %	9,5 %	12,5 %	16,5 %
„ 500 000	6,0 %	7,0 %	9,0 %	11,0 %	14,0 %	18,0 %
„ 1 000 000	8,0 %	9,0 %	11,0 %	13,0 %	16,0 %	20,0 %
„ 2 000 000	10,0 %	11,0 %	13,0 %	15,0 %	18,0 %	22,0 %
„ 5 000 000	12,5 %	13,5 %	15,5 %	17,5 %	20,5 %	24,5 %
über 5 000 000	15,0 %	16,0 %	18,0 %	20,0 %	25,0 %	27,0 %

Außerdem wurden die Stempelgebühren beibehalten; sie betragen 2 % für Ehegatten und Geschwister, 3 % für die IV. und V. Klasse und 5 % für die VI. Klasse. Die Gebührensätze sind proportional.

Die in obiger Tabelle aufgeführten Steuersätze galten nur bis 31. 7. 1920, dann wurden sie abgeändert, wobei die Wertstaffelung unter Beibehaltung der Klassenstaffelung bereits bei 10 000 Drachmen einsetzte. Die Steuersätze betrugen dabei 3 % für die I. Klasse,

[25]) Gesetz 2333 d. J. 1920, gesetzl. Erlaß vom 27. 1. 1923.
[26]) Gesetzl. Erlaß vom 1. 11. 1923; Gesetz 5856. 1934.

6 % für die II., 8 % für die III., 12 % für die IV., 16 % für die V. und 20 % für die VI. Klasse. Bei einem Erwerb von über 10 000 Drachmen stiegen sie um je 0,01 %, für eine Steigerung des Erwerbes um 500 Drachmen bis zum Höchstsatz von 20 % für einen Erwerb von über 1 010 000 Drachmen. So betrugen die Höchstsätze 23 % für die I., 25 % für die II., 28 % für die III., 32 % für die IV., 36 % für die V. und 40 % für die VI. Klasse. Diese Steuersätze blieben bis 31. 3. 1923, dann trat eine Erhöhung der Steuersätze für Erwerbe über 1 010 000 Drachmen für alle Klassen ein mit Ausnahme der ersten. Diese Steigerung betrug:

3 % für Erbanfälle	1 010 000 bis	1 500 000 Drachmen,
5 % für Erbanfälle	1 500 001 bis	2 000 000 Drachmen,
7 % für Erbanfälle	2 000 001 bis	3 000 000 Drachmen,
10 % für Erbanfälle	über	3 000 000 Drachmen.

Diese Steuersätze galten bis November 1925. Dieses Jahr brachte eine zweifache Neuerung: veränderte Sätze und neue Anwendung dieser Sätze nach dem System des Staffeltarifs (s. S. 44 f.).

I. Gegenstand der Besteuerung.

1. Steuerpflicht und Steuertatbestand.

Das Eintreten der Erbschaftssteuerpflicht hat zur Voraussetzung den Eigentumsübergang von einer natürlichen Person an eine natürliche oder juristische Person infolge Todesfalls. Ob dieser Vermögensübergang auf Grund eines Testamentes oder auf Grund eines Gesetzes erfolgt, ist für die Besteuerung gleichgültig. Beide Fälle unterliegen der gleichen Steuer. Ferner ist es gleichgültig, in welcher rechtlichen Stellung sich der Erwerber befindet. Der Tatbestand eines Erwerbs von Todes wegen genügt für das Eintreten der Steuerpflicht. Ob es sich um einen Erben, einen Vermächtnisempfänger, einen Pflichtteilsberechtigten oder einen mit einer Schenkung im Todesfall Bedachten handelt, spielt keine Rolle. Die Art des geerbten Gegenstandes, ob es sich nun um bewegliche oder unbewegliche Dinge, um Bargeld, um einen Betrieb oder um Rechtsansprüche handelt, ist für die Besteuerung ohne Belang; all dies unterliegt gleichmäßig der Erbschaftssteuer.

Das griechische Gesetz kennt nicht, wie die Gesetze anderer Länder, die Steuerfreiheit für bestimmte Gegenstände, wie z. B. Haus-

geräte, Kunstsammlungen usw., wenn diese an nächste Verwandte übergeben;[27]) besteuert wird jede unentgeltliche, an einen Todesfall geknüpfte Bereicherung. Dabei wird hier wie dort die Steuerschuld nicht schon durch den Anfall der Erbschaft oder des Vermächtnisses oder durch die Entstehung des Pflichtteilsanspruches begründet, sondern erst durch den tatsächlichen Erwerb. Es ist selbstverständlich wie allgemein üblich keine Steuer zu bezahlen, wenn der berufene Erbe oder Vermächtnisnehmer die Erbschaft oder das Vermächtnis ausschlägt oder der Pflichtteilsberechtigte seinen Anspruch nicht geltend macht. In diesem Falle gilt nämlich der Anfall der Erbschaft und das Vermächtnis als nicht erfolgt. Die Ausschlagung wird nicht als steuerpflichtige Schenkung des Ausschlagenden an den nach ihm Berufenen angesehen. Nur dann, wenn der Erbe in der bewußten Absicht ausschlägt, das Vermögen außerhalb oder innerhalb der Erbfolge auf eine andere Person übergehen zu lassen, behandelt das Gesetz das als Schenkung. Diese Schenkung unterliegt einer doppelten Besteuerung, nämlich einerseits der Schenkungssteuer, andererseits außerdem der Erbanfallsteuer. Macht der Pflichtteilsberechtigte sein Erbrecht nicht geltend, sondern beläßt er es bei den persönlichen, laut Willensverfügung des Erbnachlassers eintretenden Testamentsbestimmungen, so findet keine Schenkung statt; es wird für den Verzichtenden und für den, zu dessen Gunsten verzichtet wird, keine zusätzliche Schenkungssteuer begründet.

Außer diesen Formen kann ein Eigentumsübergang von Todes wegen stattfinden durch Fideikommiß, Familienstiftung und Schenkung bei Todesfall. Auch diese Tatbestände unterliegen der Steuer.

Was unter Erbschaft, Vermächtnis, Pflichtteil usw. zu verstehen ist, wodurch diese Tatbestände begründet werden, wann der eigentliche Fall der Erbschaft stattfindet, wie der Erwerb sich vollzieht usw., wird durch das Zivilrecht bestimmt. Das Steuergesetz nimmt diese Bestimmungen als gegeben hin. Ist eine Verfügung nach Zivilrecht ungültig, wird aber keine Ungültigkeitsklage erhoben, so ist die Steuer zu bezahlen, wie wenn es sich um eine gültige Verfügung handelte. Diese Behandlungsweise ergibt sich aus dem auch für die Erbschaftssteuer geltenden Grundsatz, daß im Steuerrecht der wirtschaftliche Tatbestand entscheidend ist, nicht der juristische.
Auf einige besondere Tatbestände ist bei einer Uebersicht über das

---

[27]) Vgl. Deutsches Erbschaftssteuergesetz vom 22. 8. 1915; § 18.

Steuerobjekt, soweit sich dieser Begriff auf die steuerlich bedeutsamen Tatbestände bezieht, noch einzugehen. Die vakante Erbschaft gilt nach den Bestimmungen des Zivilrechts als juristische Person (sui generis). Ihre Zwecksetzung besteht in der Verwaltung der Erbschaft bis zur Ausfindigmachung bzw. Bestimmung der Erben oder im Falle der Unmöglichkeit bis zur Anerkennung des Staates als gesetzlichen Erben durch das Gericht. Da in beiden Fällen ein längerer Zeitraum bis zur endgültigen Erledigung verstreichen kann, wird auch die vakante Erbschaft in die Besteuerung einbezogen. Dabei kommt der höchste Steuersatz zur Anwendung wie bei einem Erwerb durch Nichtverwandte. Der hier maßgebende fiskalische Gesichtspunkt bezweckt die Sicherstellung einer möglichst schnellen Erfassung des Steueranfalls. Ein Zuviel an bezahlter Steuer wird zurückvergütet, falls die wirklichen Erben nachträglich noch auftreten und in Anbetracht ihres Verwandtschaftsgrades der höchste Satz nicht in Anwendung zu bringen gewesen wäre.

Ferner ist hier zu erwähnen die Erbfolge im Falle der Verschollenheit. Liegt darüber ein endgültiges gerichtliches Urteil vor, so geht das Vermögen des für verschollen Erklärten auf dessen Erben über. Diese Bestimmung stammt aus dem Zivilrecht; entsprechend wird auch im Steuerrecht verfahren, wobei die Erbschaftsbesteuerung zur Anwendung gelangt. Selbstverständlich ist das übergegangene Vermögen im Falle einer Rückkehr des „Verschollenen" herauszugeben, es wird dann auch die bereits bezahlte Erbschaftssteuer rückerstattet. Ebenso selbstverständlich bleibt die Vermögens-Rückübertragung auf den ehemals Verschollenen steuerfrei.

Ein anderer denkbarer steuerpflichtiger Vorgang scheidet für die griechische Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung aus: Nach dem griechischen Zivilrecht sind Schenkungen unter Ehegatten ungültig. Das ist die Rechtsauffassung des heute noch in Griechenland gültigen jus Graeco-Romanum. Ein dennoch abgeschlossener Schenkungsvertrag kann aber bis zum Ableben des schenkenden Ehegatten als Verfügung bestehen bleiben, dann verwandelt sich die Schenkung in eine Schenkung von Todes wegen und wird damit gültig. Es löst also der ursprüngliche Schenkungsvertrag keine Steuerpflicht aus, wohl aber dann die umgewandelte Schenkung von Todes wegen. Die Erbschaftssteuer betrifft dann das auf Grund des alten Vertrages übergehende Vermögen. Ueberlebt dagegen der Schenker den Be-

schenkten, so wird kein steuerpflichtiger Vermögensübergang, weder unter Lebenden noch von Todes wegen, angenommen.

Das griechische Zivilrecht kennt keine Gütergemeinschaft der Ehegatten. Das Vermögen des einen Ehegatten wird unabhängig von dem des anderen vererbt. Demgemäß erfaßt die griechische Erbschaftssteuerpflicht in jedem Fall den überlebenden Ehegatten. Eine besondere Regelung erfährt aber, wie später näher ausgeführt wird, das als Mitgift in die Ehe gebrachte Vermögen. - Hier soll nur die steuerliche Behandlung der Mitgift als Vermögensobjekt nach der Eheschließung in Betracht gezogen werden. Für die Dauer der Ehe steht die Nutznießung und Verwaltung dem Ehemann zu. Nach Auflösung der Ehe durch Tod des Mannes oder durch Scheidung verbleibt dieses Vermögen ohne Rücksicht darauf, von wem es mitgegeben wurde, der Frau; eine Steuer ist in diesem Falle nicht zu bezahlen, weil ja ein Vermögensübergang oder besser eine Rückübertragung nicht stattfindet. Anders beim Tode der Ehefrau. In diesem Falle muß der Ehemann dieses Mitgiftvermögen den Erben der Frau überlassen. Hier tritt natürlich die Steuerpflicht ein; dabei wird das nachgelassene Vermögen der Frau aus Mitgift und eigenem Vermögen anderen Ursprungs als eine Einheit angesehen und behandelt.

Bisher wurden nur unentgeltliche Vermögensübergänge von Todes wegen in Betracht gezogen. Der für die Erbschaftssteuer charakteristische steuerpflichtige Vorgang ist aber nicht der Vermögensübergang von Todes wegen, sondern allein schon der unentgeltliche Vermögensübergang. Demzufolge kann die Erbschaftssteuer nicht Vorgänge außer Acht lassen, bei denen zwar die Unentgeltlichkeit gegeben ist, aber nicht in Verbindung mit einem Todesfall. So kommt es, daß fast in allen Staaten, in denen eine Erbschaftsbesteuerung besteht, auch Schenkungen unter Lebenden fiskalisch erfaßt werden.

Um eine Steuerhinterziehung zu verhindern, bestimmt ein Artikel des griechischen Stempelsteuergesetzes,[28]) daß Schenkungen rechtswirksam nur notariell gemacht werden können. Dieses Bestreben findet noch eine wesentliche Unterstützung durch die Notwendigkeit grundbuchlicher Vermerkung aller Rechtsänderungen bezüglich des unbeweglichen Vermögens. Doch bemüht sich der Fiskus auch nach Kräften um eine möglichst volle steuerliche Erfassung von Schenkungen beweglichen Vermögens. Zu diesem Zweck geht das Steuerrecht

[28]) Artikel 45 des Stempelsteuergesetzes 4755/1931.

über die Formulierung des Zivilrechtes hinaus und betrachtet jeden unentgeltlichen Eigentumsübergang als Schenkung, ohne Rücksicht darauf, ob die Voraussetzungen einer zivilrechtlichen Schenkung gegeben sind. Voraussetzung ist für das Steuerrecht für eine Subsummierung unter seinen Begriff der Schenkung nur die unentgeltliche Bereicherung des Bedachten. Im Einzelnen kennt dann das Steuerrecht folgende Objekte der Schenkungssteuer:

1. Die Leistung einer Versicherungsunternehmung im Falle des Todes des Versicherten an eine dritte Person, sei es eine einmalige Leistung oder eine wiederkehrende (z. B. Pension); Voraussetzung ist hier, daß der Versicherungsantrag in Griechenland abgeschlossen oder nach Griechenland übertragen wurde.
2. Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtnutzungs-, eines Wohnungs- und eines Gebrauchsrechtes an unbeweglichem Vermögen, auch dann, wenn diese ohne die vorgeschriebene notarielle Beurkundung vor sich ging.
3. Jede unentgeltliche Uebertragung von Bargeld, Vieh- und anderen beweglichen Sachen, auch dann, wenn eine notarielle Beurkundung nicht vorgeschrieben ist oder auch eine sonstige private Urkunde hierüber nicht vorhanden ist.
4. Der Vermögensübergang, auch von unbeweglichem Vermögen, von Aszendenten auf Deszendenten und zwischen Ehegatten, auf Grund eines Vertrages, der die Ausbedingung eines Leibgedinges für den Uebergeber mit zum Inhalt hat; dabei ist festzustellen, daß der Gesetzgeber einen Abzug des kapitalisierten Leibgedingewertes von dem Werte des übergebenden Vermögensobjektes nicht gestattet, daß also der volle Wert des Objektes der Steuerbemessung zugrunde liegt.
5. Jeder beliebige Vertrag, der eine unentgeltliche Vermögensübertragung zum Inhalt hat, wobei dieser Tatbestand aber nicht formell zum Ausdruck zu kommen braucht.
6. Die Ausschlagung eines Erbanfalls in der bewußten Absicht, diesen so einer dritten Person zukommen zu lassen. Da es sich hier dem Wesen nach um eine Schenkung handelt, unterliegt dieser Vorgang der Besteuerung, und zwar nach dem Grad der Verwandtschaft zwischen dem Ausschlagenden und dem nunmehr Bedachten.
7. Die unentgeltliche Bereicherung eines Dritten auf Grund eines Vertrages zugunsten dieses Dritten.

8. Die Schenkungssteuerpflicht tritt ferner dann ein, wenn trotz eines Schenkungsvertrages für den Todesfall des Schenkers noch zu Lebzeiten des Schenkers der Besitz, aber nicht das Eigentum, an der betreffenden Sache auf den Beschenkten übergeht.
9. Die divisio parentis inter liberos der Justinianischen Rechtsnovelle 18. Kap. 7 und Novelle 107 Kap. 3, das heute noch in dieser Beziehung für Griechenland in Geltung ist.[29])

Einen Gegenstand besonderer gesetzlicher Regelung in Hinsicht auf Steuerpflicht und Steuer-Tatbestand bildet die Mitgift. Diese Besonderheit im Verhältnis zur rechtlichen Regelung in anderen Ländern entspringt einer anderen rechtlichen Auffassung der Mitgift im griechischen Zivilrecht, die sich wieder gründet auf das Mitgiftrecht des Justinian'schen Rechts.

Zum besseren Verständnis des eigentlichen Mitgiftsteuerrechts sei vorweg auf dessen soziologische Grundlagen eingegangen. Es ist verpflichtende griechische Sitte, die weitgehend durch die Rechtsprechung sanktioniert wurde, bei der Heirat einer Tochter die Mitgift nicht nur nach den Erfordernissen des neuen Haushalts, sondern auch nach dem Vermögen der Eltern, sowie nach deren und des Bräutigams sozialem Stand zu bemessen. Dieser als Mitgift erhaltene Anteil am elterlichen Vermögen ist in vielen Fällen größer als dem gesetzlichen Erbanteil der Tochter entsprechen würde oder dann ent-

[29]) Es handelt sich dabei, zur Vermeidung von Erbstreitigkeiten, um die Auseinandersetzung noch zu Lebzeiten des Vaters durch diesen, oder auch durch eine Abmachung der Kinder unter sich, falls diese Erben kraft Gesetzes oder Testaments sein werden. Erforderlich ist eine schriftliche Erklärung mit der Unterschrift des Vaters, oder einer der Kinder, die aber zu Lebzeiten des Vaters abgefaßt werden muß. Voraussetzung ist ferner, daß die Verteilung nicht nach ideellen, sondern nach konkret bezeichneten Anteilen vorgenommen wird. Die Deszendenten werden hier von der Schenkungssteuerpflicht erfaßt, ohne daß im Augenblick der divisio schon eine Bereicherung erfolgt. Ein solcher Vertrag findet sich nur selten. Seine Heranziehung zur Schenkungssteuer entbehrt eigentlich der wirtschaftlichen Begründung; der Staat besteuert einen in Wirklichkeit nicht stattfindenden Vermögensübergang, einen nicht nur nicht augenblicklich stattfindenden Vermögensubergang, sondern vielleicht einen solchen, der nie stattfinden wird; es ist später eine andere Bestimmung des Vaters möglich; in diesem Falle müssen außerdem die dann tatsächlichen Erben Erbschaftssteuer bezahlen. Die wirtschaftliche Begründung wäre dagegen gegeben, wenn es im Falle einer divisio dem Vater unmöglich wäre, die darin getroffenen Bestimmungen im Wege eines Testaments oder auf anderem Wege abzuändern bzw. aufzuheben oder die Vollziehung praktisch zu vereiteln.

spricht. Das praktische Leben geht also über diese gesetzlichen Bemühungen um eine möglichste Sicherstellung der Tochter meist noch hinaus. Es sind nicht vereinzelte Fälle, wo die Eltern der Tochter ihr gesamtes Vermögen als Mitgift mitgeben, zum Teil sogar sind Fälle gegeben, wo seitens der Brüder aus eigenem Vermögen zur Mitgift freiwillig beigesteuert wird. Der damit verfolgte Zweck ist immer der, der Tochter bzw. der Schwester durch die Heirat das Emporsteigen in eine höhere soziale Schicht zu ermöglichen. Diese starke familiäre Verbundenheit erfährt dann auch ihre Verankerung im griechischen Einkommensteuerrecht. Hier sind für die Bemessung des Existenzminimums, als den Haushalt des Steuerpflichtigen belastende Personen außer der Ehefrau und minderjährigen Söhnen auch unverheiratete Töchter und Schwestern ohne Rücksicht auf die erreichte Volljährigkeit von Bedeutung.

Aus diesen Verhältnissen heraus erklärt sich die Behandlung der Mitgift als Steuerobjekt besonderer Art. An sich wäre eine Einbeziehung in die Schenkungssteuer durchaus möglich. Diese Art der Behandlung widerstrebt aber der Absicht des griechischen Gesetzgebers, der Mitgift steuerliche Erleichterungen zukommen zu lassen. Eine vorzugsweise Berücksichtigung innerhalb der Schenkungssteuerpflicht mußte wegen der Unübersichtlichkeit der Mitgift-Ratbestände als unzweckmäßig erscheinen; das ist der steuertechnische Grund für die Sonderbehandlung. Neben der schon erwähnten Berücksichtigung der griechischen Lebensverhältnisse war und ist der Gesetzgeber noch aus einem anderen Grunde um eine steuerliche Besserstellung der Mitgift bemüht; es wird damit eine Förderung der Eheschließung bezweckt. Andererseits wollte der Gesetzgeber aber auch nicht vollständig auf eine steuerliche Erfassung der Mitgift verzichten. Es sollte aus dem Gesichtspunkt steuerlicher Gerechtigkeit vermieden werden, daß eine Erbin, die vor dem Erbfall geheiratet und ihr künftiges Erbteil als Mitgift bekommen hatte, steuerfrei bleibe.

Geradezu in einem gewissen Gegensatz aber zu der bisher dargestellten bevorzugten Behandlungsweise der Mitgift im Steuerrecht steht die steuerliche Erfassung des Eigenvermögens, das die Frau selbst in die Ehe mitbringt. Diese letztere Bestimmung entbehrt einer eigentlichen Begründung. Es läßt sich nämlich dagegen einwenden, daß hier kein unentgeltlicher Vermögensübergang vorliegt wie dem Sinn des Gesetzes entsprechend vorauszusetzen wäre und daß die

Steuerfähigkeit des Ehegatten keinen Zuwachs erfährt. Während der Ehe steht zwar dem Ehemann die Verwaltung und Nutznießung des eingebrachten Vermögens der Frau zu, aber dafür erfaßt die ihm obliegende Einkommensteuerpflicht das Einkommen aus dem gesamten Vermögen der Ehegatten, einschließlich des oben genannten. Dazu treten dann noch die vom Ehemann aufzubringenden Familienlasten, die als Gegenleistung für die aus der Verwaltung und Nutznießung des Vermögens der Frau erwachsenden Vorteile zu denken sind.

Trotzdem wäre es als möglich anzusehen, die Besteuerung des von der Frau selbst eingebrachten Eigenvermögens mit der Nutznießung durch den Mann zu begründen. Das hätte aber zur Voraussetzung, daß diese Begründung auch bei der Besteuerung des wirklich als Mitgift eingebrachten Vermögens Platz greift, d. h. daß der Mann die Mitgiftsteuer als Nutznießer zu tragen hätte.

Hinsichtlich der persönlichen Steuerpflicht unterscheidet die Finanzwissenschaft für die Erbschaftsbesteuerung dreierlei Arten von Steuerobjekten: [30])

1. alles von staatsangehörigen Erben hinterlasene,
2. alles von staatsangehörigen Erben geerbte,
3. alles im Lande befindliche Vermögen.

Fast in allen Ländern, in denen heute Erbschaftssteuer besteht, hat der Gesetzgeber ein gemischtes System durchgeführt. Das griechische Erbschaftssteuergesetz geht aus von der Staatsangehörigkeit des Erblassers, dessen ganzes Vermögen der Steuer unterliegt ohne Rücksicht darauf, ob es sich im Inland oder Ausland befindet. Es genügt, daß der Erblasser ein Inländer ist. Als solcher gilt jeder, der die griechische Staatsangehörigkeit besitzt oder der seinen dauernden Wohnsitz im Inland hat. Außerdem unterliegt jedes durch Todesfall auf einen neuen Besitzer übergehende Inlandvermögen der Erbschaftssteuer. Dabei ist es vollkommen belanglos, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen oder Rechtsansprüche handelt und ob der Erblasser In- oder Ausländer ist. Eine Ausnahme ist nur möglich für die im Inlande befindlichen beweglichen Vermögen von ausländischen Erblassern. Diese können steuerfrei bleiben, wenn mit dem betreffenden Staat ein Vertrag auf Grundlage der Gegenseitigkeit besteht. Diese Bestimmung hat den Sinn, Doppelbesteuerung zu ver-

[30]) H. v. Scheel: „Erbschaftssteuer und Erbrechtsreform". Jena 1877. S. 66.

meiden. Aus demselben Grunde dürfen im Auslande bezahlte Steuern für in Griechenland steuerpflichtiges Vermögen, das sich im Ausland befindet, vom Steuerbetrag abgezogen werden. Gleichgültig ist die Staatsangehörigkeit des Erwerbers. Es spielt keine Rolle, ob er ein Inländer oder Ausländer ist, auch nicht, wo er seinen Wohnsitz hat.

Niemals trifft die Erbschaftssteuer unbewegliches Vermögen im Ausland[31]) (obwohl bewegliches Vermögen von inländischen Erblassern, das sich im Ausland befindet, der Steuer unterliegt); ein Grund hierfür könnte eventuell in den Schwierigkeiten bei der Wertermittlung der unbeweglichen Vermögen im Ausland gegeben werden, obwohl es noch größere Schwierigkeiten verursacht, die beweglichen Vermögen im Auslande zu erfassen. Die Gefahr der Doppelbesteuerung besteht in beiden Fällen. Die Gefahr der Steuerhinterziehung ist sogar größer beim beweglichen Vermögen, weil es sich leichter verheimlichen läßt. Wollte der Gesetzgeber durch diese Bestimmung über das bewegliche Vermögen im Ausland die Kapitalflucht verhindern? Das ins Ausland geflohene Kapital kann sich jedoch jederzeit in unbewegliches Vermögen verwandeln und sich so der Steuer entziehen! Die Steuerbefreiung der unbeweglichen gegenüber den beweglichen Vermögen im Ausland ist auch nicht damit zu begründen, daß die unbeweglichen Vermögen immer der Steuer des Auslandes unterliegen, denn die gleiche Steuer trifft auch die beweglichen Sachen. Verträge zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sind ebenso wie für die beweglichen auch für die unbeweglichen Vermögen denkbar.

Steuersubjekt[32]) ist in jedem Falle der Erbschaftsbesteuerung jeder, der etwas ohne Gegenleistung erwirbt, sei es als Erbe, Legatar oder Beschenkter. Im Falle der Schenkung ist nicht nur der Beschenkte, sondern auch der Schenker für die Entrichtung der Steuer solidarisch haftbar; ebenso im Falle der Mitgift sowohl der Mitgift-

---

[31]) Auch im deutschen Erbschaftssteuergesetz (1906. § 7) wurde bestimmt, daß das im Ausland befindliche unbewegliche Vermögen steuerfrei sein soll. Vgl. G. Schanz, Finanzarchiv 1906, S. 663.

[32]) H. v. Scheel, a.a.O. S. 64. Scheel kommt hier zur folgenden Auffassung, daß es bei der Erbschaftssteuer kein Steuersubjekt gibt resp. das Steuersubjekt mit dem Objekt der Besteuerung zusammenfällt, da der Staat nicht als Steuerfiskus, sondern als Miterbe in die Verlassenschaft eintritt.

nehmer wie der Mitgiftgeber, einerlei, ob die Mitgift auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruht oder nicht.

2. *Steuerbefreiungen.*

Bei der Erbschaftssteuer sind zweierlei Arten der Steuerbefreiung möglich: eine persönliche und eine sachliche. Persönliche Steuerbefreiung liegt vor, wenn bestimmte natürliche oder juristische Personen wegen ihrer Eigenschaft die Steuer nicht zu entrichten brauchen; um sachliche Steuerbefreiung handelt es sich, wenn bestimmte Erbmassen oder Bestandteile derselben nicht der Steuer unterliegen.

Das griechische Erbschaftssteuergesetz kennt beide Formen:

A. Die persönliche Steuerbefreiung.

Persönliche Steuerfreiheit genießen:

1. die Ausländer für das im Inland befindliche bewegliche Vermögen, wenn mit dem fremden Staat ein Gegenseitigkeitsvertrag besteht. Solche Abkommen bestehen mit Ungarn seit 1902, mit Deutschland seit 1910, mit Rußland seit 1913 und mit Spanien seit 1919. Diese Steuerbefreiung gilt, wie gesagt, nur für bewegliche Gegenstände; die im Inland befindlichen unbeweglichen Vermögen unterliegen immer der Steuer.
2. der griechische Fiskus, die Demen [33]) und Gemeinden;
3. die griechischen Institute, welche religiösen, philantropischen, gemeinnützigen, nationalen und Unterrichtszwecken dienen und gesetzlich anerkannt sind oder durch letztwillige Verfügung errichtet werden. Unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit können auch ausländische Institute, die einem der obengenannten Zwecke dienen und ihren Sitz in Griechenland haben, steuerfrei bleiben.
4. Außer diesen allgemeinen, im ursprünglichen Erbschaftssteuergesetz enthaltenen, sind noch Befreiungen vorgesehen in anderen Bestimmungen, die sehr oft nichts mit der Besteuerung zu tun haben. Darnach sind steuerfrei das Heilige Grab, das heilige Klo-

[33]) Der Unterschied zwischen Demos und Gemeinde ist typisch und besteht in der Art der Verwaltung. Alle Städte über 10 000 Einwohner, ferner die Hauptstädte der Departements und die Kurorte (auch unter 10 000 Einwohner) heißen Demen. Jeder andere Ort wird als Gemeinde bezeichnet.

ster des Berges Sinai, auch der Insel Patmos, die Ackerbauschule in Athen, das Odeon von Athen, die königliche landwirtschaftliche Gesellschaft, der militärische Verein von Athen, die militärischen Klubs der Offiziere, der König und die Mitglieder der königlichen Familie.

Derartige, nicht im Steuergesetz enthaltene, sondern durch andere Gesetze bestimmte persönliche Steuerbefreiungen sind in der griechischen Gesetzgebung häufig; Wissenschaftler, Politiker und die Verwaltung[34]) haben gegen diese ungerechtfertigten Befreiungen gekämpft, aber sie kehren immer wieder zum Schaden des Fiskus und der Steuergerechtigkeit. Soweit diese Institute der volkswirtschaftlichen Entwicklung dienen, sollten diese besser direkt aus dem Budget des Staates unterstützt werden.[35]) Dieses Uebel ist bei der Erbschaftssteuer nicht einmal so groß wie bei anderen Steuern, besonders bei der Einkommensteuer.[36])

B. Die sachliche Steuerbefreiung.

Steuerfrei sind:

1. Die Erbteile und Vermächtnisse bis zu 225 000 Drachmen der Aszendenten, Deszendenten, Ehefrauen, minderjährigen Brüder und unverheirateten Schwestern von Erblassern, die im Kriege gefallen oder während des Krieges als Soldaten oder binnen eines Jahres nach Kriegsende an den Folgen des Krieges gestorben sind;
2. Erbteile, Vermächtnisse, Schenkungen und Mitgiften bis zur Höhe von 30 000 Drachmen für die Erwerber der 1. und 2. Klasse (Deszendenten, Aszendenten und Ehegatten) bis zur Höhe von 7500 Drachmen für alle übrigen Erwerber. Wenn der Erwerb diese Summe übersteigt, unterliegt nur der übersteigende Teil der

---

[34]) A. Andreades: Grundriß der Besteuerung. Athen 1935. S. 121.
A. Sberunis: Grundriß der Steuerpolitik. Athen 1935. S. 57.
Derselbe: Die Einkommensteuer in Griechenland. Athen 1935. S. 362.
D. Santis: Die Steuerbefreiungen. Saloniki 1932.
A. Agelopulos: Die direkte Besteuerung in Griechenland. Athen 1933. S. 311.

[35]) A. Andreades: Grundriß der Besteuerung. S. 117 ff.

[36]) In diesem Steuergesetz waren ursprünglich 23 Steuerbefreiungen für alle 7 Kategorien enthalten; durch die neuen Gesetze hat sich ihre Zahl auf 128 erhöht. (Vgl. A. Agelopulos, a.a.O. S. 300.) Allein bei der Gebäudesteuer gab es anfangs 7 Steuerbefreiungen; heute sind es 49, die das Steueraufkommen um 39 % vermindern.

Steuer. Bei der Mitgift erhöht sich der steuerfreie Betrag ohne weiteres um 75 000 Drachmen, so daß in diesem Falle die steuerfrei bleibende Summe 105 000 Drachmen beträgt, wenn die Mitgift von Aszendenten, Brüdern[37]) oder von der Frau selbst stammt; 82 5000 Drachmen, wenn sie von jemand anderen gegeben wird. Nur über diese Beträge hinausragende Teile von Mitgiften sind steuerpflichtig;

3. steuerbefreit sind weiterhin ein Viertel von dem in Aegypten und der Türkei befindlichen Vermögen. Denn in Aegypten sind die griechischen Staatsangehörigen wegen der Kapitulationen erbschaftssteuerfrei und in der Türkei gibt es keine Erbschaftssteuer, während die im übrigen Ausland vom griechischen Vermögen erhobene Erbschaftssteuer von der in Griechenland zu bezahlenden Steuersumme abgezogen wird, wobei als Rest allerdings häufig nichts übrig bleibt (da die ausländischen Erbschaftssteuertarife meist gleich oder noch höher sind als die griechischen). Außerdem ist die Kaufkraft der Drachme in Griechenland verhältnismäßig höher als der Kurs der griechischen Valuta. Da der griechische Steuertarif naturgemäß nach der inneren Kaufkraft der Drachme berechnet ist,[38]) ergibt sich eine stärkere Steuerbelastung der griechischen Vermögen im Ausland, die durch die Progression der Steuersätze natürlich zunimmt.[39])
4. Selbstverständlich sind auch steuerfrei die üblichen Gelegenheitsgeschenke. Hieher gehören Geschenke aus Anlässen, bei denen es in den Kreisen der Beteiligten üblich ist, sich zu beschenken, wie z. B. Weihnachts-, Tauf-, Namens-, Braut- und Hochzeitsgeschenke. Für die Frage der üblichen Höhe von Gelegenheitsgeschenken entscheidet nicht der reine Geldwert, sondern das Gesamtbild des Falles, insbesondere auch das Verhältnis des Geldwertes zur Leistungsfähigkeit des Schenkers, ferner die allgemeine

---

[37]) Seit 1934 ist die von Brüdern und Deszendenten zweiten und höheren Grades gegebene Mitgift der von den Eltern gegebenen steuerrechtlich gleichgestellt. So sind von einer brüderlichen Mitgift 30 000 Drachmen, dagegen beim Erwerb eines Erbteils, eines Vermächtnisses oder einer Schenkung vom Bruder 7500 Drachmen steuerfrei.

[38]) Goldwert einer Drachme: 1914 = 100,
Goldwert einer Drachme: 1937 = 3,3,
Kaufkraft einer Drachme: 1937 = 5,0.

[39]) Vgl. Ministerielle Verwaltungsanordnung 178/1928 zur Bekanntmachung des Gesetzes 3603/1928. S. 12 ff. –

Verkehrsanschauung; überschreiten sie das übliche Maß, so sind sie in vollem Umfange steuerpflichtig.

Wie man sieht, ist die sachliche Steuerfreiheit bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer sehr beschränkt; deswegen hat man gegen diese Steuer den Vorwurf erhoben, sie sei sehr hart und unökonomisch, besonders bei kleinen Erwerben von Abkömmlingen und Ehegatten. Der Freibetrag in Höhe von 30 000 Drachmen ist, wegen der inneren Kaufkraft-Entwertung der Drachme, gleichbedeutend mit ca. 1000 RM. Eine Familie, die ihren Beschützer verloren hat und hierbei ein Vermögen von 10—20 000 RM. erbt, kann nicht leicht davon eine Steuer bezahlen, besonders wenn die Kinder noch minderjährig sind. In allen westeuropäischen Staaten ist die steuerfreie Summe für Abkömmlinge und Ehegatten viel höher, so z. B. in Deutschland seit 1935 30 000 RM. = 1 200 000 Drachmen gegenüber 5000 RM. in früheren Jahren. In Frankreich sind in diesem Falle die Ermäßigungen und Steuerfreiheiten aus sozialpolitischen Gründen noch höher, und zwar nach der Anzahl der Kinder gestaffelt.[40])

Bei welcher Vermögensgröße man die Steuerpflicht beginnen lassen will, läßt sich, wie Scheel[41]) sagt, theoretisch nicht feststellen, sondern muß nach den Wohlhabenheitsverhältnissen des betreffenden Volkes und nach sonstigen praktischen Rücksichten bestimmt werden; jedenfalls sollte man die Besteuerung im engeren Familienkreise erst bei größeren Vermögen, auf der Stufe der Wohlhabenheit beginnen lassen, wobei man für griechische Verhältnisse unter diesem Gesichtspunkt nicht unter 100 000 Drachmen heruntergehen dürfe. Da nun in Griechenland hohe Vermögen sehr selten sind, würde eine Freisumme von 30 000 RM., d. h. 1 200 000 Drachmen, praktisch gleichbedeutend sein mit einer in diesem Rahmen bestehenden Steuerbefreiung überhaupt. Dies brächte eine Minderung des gesamten Erbschaftssteuer-Aufkommens um 30 v. H. mit sich; denn diesen Anteil stellt die Besteuerung der kleinen Erwerbe der Abkömmlinge und Ehegatten allein. Wenn also eine so hohe Freisumme fiskalisch nicht zu empfehlen ist, so wäre doch eine Erhöhung der gegenwärtigen

[40]) Büchner: HWB. d. Finanzwissensch. II. Bd. Tübingen 1927. S. 322, und G. Schanz, HWB. 4. Aufl., III. Bd. 1926, S. 826 ff. und W. Lotz, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. 1931. S. 637.

[41]) H. v. Scheel, a.a.O. S. 62.

Freigrenze von 30 000 Drachmen (1000 RM.) auf 100 000 Drachmen möglich, ohne daß eine ins Gewicht fallende Verminderung der Netto-Einnahmen dabei eintreten würde. Diese Erhöhung würde zwei Ziele verfolgen. Erstens träte zum Nutzen der gesamten Volkswirtschaft eine vollkommene Steuerbefreiung der ärmeren Volksschichten ein, deren Steuerfähigkeit ohnehin sehr niedrig ist; und zweitens wäre dies eine große Entlastung der Finanzämter, da die Kosten für die Veranlagung und Erhebung dieser kleinen Steuern durch die tatsächlichen Einnahmen nicht gedeckt werden. Damit würde sich die Arbeit der Beamten ungefähr auf die Hälfte der bisherigen Leistung beschränken.

Eine Erhöhung des steuerfreien Betrages auf 100 000 Drachmen würde eine Erleichterung für die ärmeren Schichten des Volkes zur Folge haben; außerdem würde keine wesentliche Verminderung, sondern vielleicht sogar eine Erhöhung des Steueraufkommens eintreten. Da sich die Finanzbeamten nicht mehr mit kostspieligen, kleineren Angelegenheiten beschäftigen müssen, könnten sie sich mehr der richtigen Durchführung der Bestimmungen der Steuergesetze und der Erledigung größerer und ertragreicherer Angelegenheiten widmen mit dem Erfolg, daß der durch die Erhöhung der Freisumme verursachte Ausfall wahrscheinlich sogar noch ein Mehraufkommen aus dieser Steuer entstehen würde. Eine Umgehung der Steuern findet man nämlich häufiger bei höheren Vermögen und diese Vorfälle könnten bei einer größeren Zahl von diese Fälle bearbeitenden Beamten leichter als früher vermieden werden.

3. Abzugsfähige Posten.

Der Erbschaftssteuer unterliegt nach allgemeinen Grundsätzen der Rein-Erwerb. Diese Tatsache ist gerecht und steht in Einklang mit der Auffassung der gesamten Finanzwirtschaft über diese Steuer. Die Bestimmungen, daß der Vermögensübertrag nach dem Lasten- und Schuldenabzug die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer bildet, trifft man fast in allen heutigen Gesetzgebung;[42]) nur in Frankreich unterlag bis 1901 das Rohvermögen dieser Steuer.[43]) Der griechische Gesetzgeber vermied eine Formulierung solch allge-

[42]) Jos. Marcus, in: Deutsche Steuerzeitung. Jahrg. XVII. 1928. S. 310 ff.
[43]) A. Lampe: „Wörterbuch der Volkswirtschaft", 4. Aufl. I. Bd. S. 708.

meiner Bestimmungen bezüglich des Erbschaftssteuergesetzes, weil die Bestimmung des Rein-Erwerbs zu Zweifeln und zur Umgehung der Steuer hätte führen können. Deswegen hat er festgestellt, welche Arten von Lasten und Schulden abzugsfähig sind, um die Bemessungsgrundlage ermitteln zu können. Durch die einschränkenden Bestimmungen des Gesetzes, die feststellen, welche Lasten und Schulden abzugsfähig sind und wie sie nachgewiesen werden können, ging der Gesetzgeber über den Grundsatz der Besteuerung des Rein-Erwerbs, den man ohne Gegenleistung erwirbt, formell hinweg und oftmals ist der versteuerte Betrag höher als der tatsächliche Erwerb. Wenn man aber das Bestreben des Griechen, mit allen Mitteln die Steuer zu umgehen, seine Auffassung über das Steuerrecht und über die Befugnisse der Gemeinde auf das Vermögen des Individuums kennt und eine fehlende steuerliche Rechtsprechung berücksichtigt, sieht man, daß solche einschränkenden Steuerbestimmungen notwendig waren.

Mit der Zeit aber kann der zukünftige Gesetzgeber durch die Pflege und Entwicklung des steuerlichen Gewissens und durch die Schaffung einer steuerlichen Rechtsprechung, die zu Zweifeln Anlaß gebende Fälle lösen wird, freiere Bestimmungen einführen, wonach nur noch der Rein-Ertrag, den man durch Erbschaft erwirbt, der Steuer unterliegt.

Nach den Gesetzesbestimmungen sind nur abzugsfähig folgende Lasten und Schulden:[44])

1. Die tatsächlichen und unzweifelhaften Schulden, die
   a) kraft Gesetzes zur Zeit des Ablebens des Erblassers vorhanden sind und die sich mit einer öffentlichen Urkunde beweisen lassen, die vor dem Tode des Erblassers geschrieben sind, oder
   b) die durch gerichtlichen Entschluß vor dem Tode verkündet sind, oder
   c) die in einer privaten Urkunde, mit Datum belegt, eine gewisse Zeit vor dem Tode eines der Kontrahenten niedergelegt worden sind.
2. Die kaufmännischen Schulden des Erblassers, vorausgesetzt, daß die Entstehung der Schuld durch die Bücher des Schuldners oder Gläubigers, die nach den Bestimmungen des Handelsgesetzes ord-

[44]) § 6 des Erbschaftssteuergesetzes.

nungsmäßig geführt sind, nachweisbar ist. Andere kaufmännische Schulden sind nicht abzugsfähig.

3. Die Kosten für die Beerdigung des Erblassers und für ein angemessenes Grabdenkmal, das dem sozialen Stande des Gestorbenen entspricht.
4. Die Krankheitskosten des Erblassers für die ärztliche Pflege während der letzten 6 Monate.
5. Im Falle von Schenkungen sind nur solche Lasten abzugsfähig, die der Beschenkte auf Grund des Vertrages übernimmt.

Wegen der einschränkenden Gesetzesbestimmungen ist keine andere Schuld abzugsfähig. So können nicht abgezogen werden die Kosten der Testamentseröffnung, solche für die Zurückforderung bestimmter Gegenstände der Erbschaft oder der ganzen Erbschaft, Entschädigung des Testamentsvollstreckers, Kosten für die Aufteilung der Erbschaft unter die Erben, ferner notarielle Kosten und Stempelgebühren für die Realisierung, die das Vermächtnis mit sich bringt, und ähnliche Kosten,[45]) die manchmal sehr hoch sind und den Rein-Erwerb ziemlich vermindern. Auch Schulden, z. B. geschäftliche Schecks in Wechsel, die nicht nachweislich und unzweifelhaft am Todestage des Erblassers bestanden resp. durch mangelhafte Buchführung nicht in Erscheinung traten, auch für den Fall, daß sie später durch gerichtlichen Beschluß als tatsächlich vorhanden bestätigt werden, können den Passiven der Erbschaft nicht zugezählt werden, weil das Erbschaftssteuergesetz solche Fälle nicht vorgesehen hat.[46])

Diese einschränkenden Bestimmungen des ursprünglichen Gesetzes wurden wegen der Ungerechtigkeit, die die Praxis aufgezeigt hatte, durch das Gesetz 5420 des Jahres 1932 verringert. So bestimmt der Artikel 8 des Gesetzes 5420, daß es möglich ist, auch solche Schulden von den Aktiven der Erbschaft abzuziehen, die nicht ausdrücklich im Erbschaftssteuergesetz aufgeführt sind; Voraussetzung ist jedoch, daß eine aus 6 Mitgliedern bestehende Kommission, die ihre Sitzungen im Finanzministerium abhält, dementsprechend darüber entscheidet und der Finanzminister zustimmt. Trotzdem dieses Verfahren ungünstig und willkürlich ist, wurde der Uebelstand der

[45]) Siehe Urteile des Finanzgerichtshofes 1694/1931, 1366/1932, 300/1933, 66/1934.
[46]) Siehe Urteil des Staatsrates 112/1931.

Besteuerung des Roh-Erwerbs damit eingeschränkt. Es wäre aber besser gewesen, wenn die Finanzämter und Finanz-Gerichte diese Befugnis hätten statt der zentralen Verwaltung, die diese Tätigkeit nur als Nebenbeschäftigung empfindet; die Finanzämter etc. sind nämlich, da sie die näheren Verhältnisse besser kennen, eher in der Lage, ein gerechteres Urteil über die Abzugsfähigkeit der Schulden und Lasten zu fällen. Die Gefahr einer irrtümlichen Beurteilung ist damit wesentlich verringert.

Eine Erweiterung der damaligen Gesetzesbestimmungen war notwendig, denn es gab Fälle, wo wegen des hohen Steuertarifs die Steuer höher war als der Rein-Erwerb. Dies galt besonders in Streitigkeiten zwischen den Erben unter sich und dritten Personen, die die Erbschaft besaßen oder sich auch als Erben bezeichneten.

Die begrenzenden Gesetzesbestimmungen waren notwendig für die Verringerung der Möglichkeiten der Steuerumgehung durch die Beschaffung scheinbarer Schulden; aber diese Beschränkungen dürfen grundsätzlich nicht so hart sein, daß tatsächliche Schulden und Lasten nicht abzugsfähig werden.

II. Höhe der Besteuerung.

1. Die Tarifgestaltung der Erbschaftssteuer.

a) Bei Erbfällen und Schenkungen.

Bei der Festsetzung des Steuersatzes hat man vor allem darauf das Augenmerk zu richten, daß Grundsätze zur Anwendung kommen, denen zufolge die Steuer leicht anwendbar, gerecht und für den Steuerpflichtigen nicht unerträglich ist, ferner, daß sie keinen Nachteil für die Volkswirtschaft mit sich bringt. Die staatlichen Ausgaben haben in den modernen Staaten eine gewaltige Höhe erreicht; dementsprechend ist auch der Betrag, der von der Privatwirtschaft zur Deckung des Staatsbedarfs gefordert wird, überaus groß. Deswegen muß der Gesetzgeber in weit höherem Maße als früher auf eine gerechte Verteilung der Steuerlasten bedacht sein und eine Schädigung der Volkswirtschaft, die ja in engem Zusammenhang mit der Privatwirtschaft steht, zu vermeiden trachten. Wenn die Gefahr einer solchen Schädigung schon bei der Einkommensteuer besteht, so ist sie noch viel größer bei der Vermögensbesteuerung. Man hat die Ansicht vertreten, daß die Vermögenssteuer sozialpolitische Ziele zu verfolgen hat. Man kann dies bis zu einem gewissen Grade gelten

lassen, allein die Steuerbelastung darf nicht so groß sein, daß sie praktisch zur Konfiskation des Vermögens führt. Denn sonst hat der Steuerträger das Gefühl, daß er sich trotz Fleiß und Arbeit nichts ersparen kann. Dies würde sich nicht nur staatspsychologisch, sondern auch volkswirtschaftlich schädigend auswirken.

Was die Erbschaftssteuer im Besonderen anlangt, so führt eine zu hohe Besteuerung nicht nur zu Kapitalvernichtung, sondern auch zur Kapitalflucht dorthin ins Ausland, wo diese Steuer milder ist oder überhaupt nicht besteht.[47])

Hohe Steuersätze haben bekanntlich zur Folge, daß die Besteuerten auf alle erdenkliche Weise der Steuer zu entgehen trachten.[48]) Das heißt aber, daß die Steuereinnahmen sich vermindern und hinter dem erwarteten Steueraufkommen zurückbleiben.[49])

In allen Kulturländern hat man zur gerechteren Verteilung der Steuerlasten nicht die proportionale, sondern die pregressive Besteuerung zur Anwendung gebracht.[50]) Bei der Einkommen- und Vermögensbesteuerung zumindest ist dies durchweg üblich. Die Entwicklungsgeschichte der Erbschaftssteuer in Griechenland kennt beide Arten des Steuertarifs. Die alten Erbschaftsgebühren, welche auf die Größe der Erbschaft keine Rücksicht nehmen und auf diese Weise zu einer degressiven Belastung der Erbschaft führten, haben sich jedoch nicht lange gehalten. Diese Besteuerungsart war gänzlich ungerecht, und zwar aus dem Grunde, weil die großen Vermögen prozentual geringer besteuert wurden als die kleinen. Es folgte dann die proportionale Besteuerung, bei welcher der Steuerbetrag entsprechend der Größe des Vermögens wächst, wobei jedoch der Steuersatz unverändert bleibt. Gleichzeitig wurde der Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erwerber berücksichtigt. In späterer Folge wurden nacheinander die verschiedenen Arten der progressiven Besteuerung

---

[47]) Popitz: Kapitalbildung und Steuersystem. II. Teil. Berlin 1930. S. 8 f.
[48]) Th. Eheberg: Finanzwissenschaft. 18. 19. Aufl. 1922. S. 228.
[49]) A. Andreades: Finanzwirtschaft und Statistik. II. Bd. Athen 1914. S. 162. Ferner derselbe: Grundriß der Besteuerung. Athen 1935. S. 65 ff.
[50]) Fr. Terhalle: Finanzwissenschaft. S. 198: Die Progression der Steuersätze ist zwar ein entscheidend wichtiges Mittel, die soziale Gerechtigkeit in der Besteuerung zu erstreben, aber nicht schon ein Beweis eines solchen Strebens. Progressive Steuersätze können auch rein wirtschaftlichen Ueberlegungen entspringen, etwa Ausdruck des Strebens sein, bestimmte Betriebsgrößen (z. B. auf dem Gebiete der Brauerei) zu stützen.

eingeführt. Die zwei gebräuchlichsten Arten sind das Durchrechnungsverfahren und das Durchstaffelungsverfahren. Das Durchrechnungsverfahren, nach welchem der ganze Erwerb, entsprechend seiner Höhe, dem höchsten Steuertarif unterliegt, war bis zum Jahre 1925 in Kraft. Dann wurde das noch heute geltende Durchstaffelungsverfahren eingeführt, bei welchem jede Stufe des Vermögenserwerbs unabhängig von den anderen einem besonderen Steuersatz unterlegt, mit der Folge, daß die höheren Steuersätze in Wirklichkeit für die Gesamtsumme keine Anwendung finden, sondern jeweils nur für die ihnen zukommenden Staffel-Teilsummen.

Bei der Erbschaftssteuer bestimmt sich die Höhe des Steuersatzes nicht nur nach der Größe des Erwerbs, sondern auch nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erwerber. Die entfernteren Verwandten und Nichtverwandten werden hierbei höher besteuert als die engeren Verwandten. Es fehlt indessen nicht an Schrifttum, in welchem auf das Ungerechte dieser verschiedenen Behandlung hingewiesen wird, weil die übergeordnete Grundlage der Erbschaftssteuer im Moment der Bereicherung wurzelt. Darnach sollten die Steuersätze für alle Erben ohne Unterschied die gleichen sein, da auch hinsichtlich der Bereicherung zwischen ihnen kein Unterschied obwaltet.[51]) Ob jemand eine gewisse Summe Geldes als Sohn, Bruder, Neffe, Onkel, Freund oder langjähriger Diener erbt, ist hinsichtlich der Berechnung gleichgültig und demzufolge sollten alle diese Personen entsprechend ihrer vermehrten Steuerfähigkeit nach dem gleichen Satz besteuert werden, wie dies bei der Nachlaßsteuer der Fall ist. Dennoch haben fast alle Gesetzgebungen das Prinzip, daß sie nach dem Verwandtschaftsgrad die Steuer abstufen. Sie folgen hierbei mehr oder weniger dem Prinzip des gesetzlichen Erbrechts. Die in Griechenland angewandte Einteilung für die Erbschaftssteuer in 6 Klassen von Erwerbern umfaßt die im Nachstehenden angegebenen Verwandten:

1. Klasse: Kinder und Ehegatten,
2. Kl.: die übrigen Deszendenten und Aszendenten aller Grade,
3. Kl.: die voll- und halbblütigen Geschwister,
4. Kl.: Blutsverwandte des dritten Grades,
6. Kl.: alle übrigen Verwandten, Verschwägerten und Nichtverwandte.

Die Adoptiveltern, Adoptivkinder und Adoptivgeschwister unter-

[51]) Siehe Schanz: HWB. 4. Aufl. III. Bd. S. 795.

liegen der Steuer der Klasse, in welche sie ohne die Adoption eingereiht worden wären. Die durch die Adoption zustande gekommene juristische Verwandtschaft wird also völlig ignoriert und bildet keinen Grund einer milderen Besteuerung. Maßgebend ist einzig und allein die physische Verwandtschaft. Dieser Standpunkt ist wohl allzu rigoros. Das Zivilrecht anerkennt im Gegensatz hierzu auch die juristische Verwandtschaft und beruft demgemäß solche Personen zur Intestaterbfolge. Der Zweck der erwähnten rigorosen Bestimmung ist die Verhinderung von Steuerhinterziehungen, die dadurch stattfinden könnten, daß man eine Person, die man zum Erben einsetzen will, adoptiert.[52]) In der zweiten Klasse sind zusammengefaßt die Deszendenten über den 2. Grad hinaus und sämtliche Aszendenten. Eine solche Gleichstellung findet in anderen Gesetzgebungen nicht statt, sondern es werden immer die Deszendenten aller Grade weniger stark besteuert als die Aszendenten. Außerdem wird bei den Aszendenten für gewöhnlich auch ein Unterschied gemacht je nach dem Grad der Verwandtschaft. Die davon abweichende Stellungnahme des griechischen Gesetzes erklärt sich jedoch aus dem schon erwähnten engen und innigen Zusammenleben, welches auch heute noch in der griechischen Familie üblich ist. Darauf ist es zurückzuführen, daß Deszendenten und Aszendenten, ob sie nun Kinder, Enkel oder Urenkel, Eltern, Großeltern oder Urgroßeltern sind, als Familienmitglieder von gleichem Rang betrachtet und demgemäß vom Gesetzgeber dem gleichen Steuersatz unterworfen werden.

Für die Seitenverwandten des 3. und 4. Grades, die zur gesetzlichen Erbfolge berufen sind, schafft das Gesetz besondere Klassen, in welchen sie milder besteuert werden als die übrigen Verwandten, während diejenigen Personen, welche kein gesetzliches Erbfolgerecht haben - entfernte Verwandte, Nichtverwandte, Verschwägerte — in einer eigenen Steuerklasse zusammengefaßt und nach dem höchsten Steuersatz besteuert werden.

Diese Einteilung der Verwandten in Klassen muß vom Standpunkt der griechischen Familienverhältnisse als durchaus zutreffen bezeichnet werden. Die Fälle sind nicht selten, besonders auf dem Lande, wo drei Generationen — Eltern, Kinder, Enkel, Neffen und Nichten

[52]) Mit derselben Begründung besteuerte auch das Deutsche Erbschaftssteuergesetz vom Jahre 1906 die Adoptivkinder ohne Rücksicht auf Adoption, lediglich nach dem natürlichen Verwandtschaftsgrad (vgl. hiezu G. Schanz: Finanzarchiv, 23. Jahrgang. 1906. S. 654).

— im selben Familienverbande leben und ein gemeinsames Vermögen haben. Aus diesem Grunde wurde eine gleiche und niedrigere Besteuerung aller dieser Personen vom Gesetzgeber als gerecht erachtet. Eine Uebertragung von Vermögen zwischen diesen Personen ist etwas ganz natürliches und gewöhnliches und trägt keineswegs den Charakter eines Glücksfalles an sich, der eine höhere Besteuerung rechtfertigen würde.

Die Berechnung des Steuerbetrags nach Stufen des ererbten Vermögens und nach Klassen ergibt auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen folgende Zahlen:[53])

Tabelle A

Wertstufen des Erwerbes		Steuertarif % für jede Stufe		Gesamtwert des Erwerbes	Wert in RM.
Nr.	Drachmen	I. Klasse	II. Klasse		
1	30 000	—	—	30 000	723
2	30 000	2,0	3,0	60 000	1446
3	30 000	2,5	3,75	90 000	2169
4	30 000	3,0	4,5	120 000	2892
5	30 000	3,5	5,25	150 000	3615
6	75 000	4,0	6,0	225 000	5422
7	75 000	4,5	6,75	300 000	7230
8	75 000	5,0	7,5	375 000	9037
9	75 000	5,5	8,25	450 000	10 845
10	150 000	6,0	9,0	600 000	14 459
11	150 000	6,5	9,75	750 000	18 074
12	150 000	7,0	10,5	900 000	21 680
13	150 000	7,5	11,25	1 050 000	25 303
14	225 000	8,0	12,0	1 275 000	30 724
15	225 000	8,5	12,75	1 500 000	36 142
16	300 000	9,0	13,5	1 800 000	43 374
17	300 000	9,5	14,25	2 100 000	50 604
18	450 000	10,0	15,0	2 550 000	61 448
19	450 000	10,5	15,75	3 000 000	72 293
20	750 000	11,0	16,5	3 750 000	90 361
21	750 000	11,5	17,25	4 500 000	108 435
22	1 125 000	12,0	18,0	5 625 000	135 542
23	1 125 000	12,5	18,75	6 750 000	162 650
24	1 500 000	13,5	19,5	8 250 000	198 794
25	1 500 000	13,0	20,25	9 750 000	234 938
26	2 250 000	14,0	21,0	12 000 000	289 156
27	3 000 000	14,5	21,75	15 000 000	361 450
28	Darüber hinaus	15,0	22,5		

[53]) Nachstehende Tabellen sind vom Verfasser auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen zusammengestellt.

Tabelle B.

Wertstufen des Erwerbes Nr.	Drachmen	Steuertarif % für jede Stufe III. Klasse	IV. Klasse	V. Klasse	VI. Klasse	Gesamtwert des Gewerbes Drachmen	Wert in RM.
1	7 500	—	—	—	—	7 500	181
2	7 500	3,0	4,5	6	7,5	15 000	362
3	7 500	3,5	5,25	7	8,75	22 500	542
4	7 500	4,0	6,0	8	10,0	30 000	723
5	15 000	4,5	6,75	9	11,25	45 000	1 085
6	15 000	5,0	7,5	10	12,5	60 000	1 446
7	15 000	5,5	8,25	11	13,75	75 000	1 808
8	15 000	6,0	9,0	12	15,0	90 000	2 169
9	30 000	6,5	9,75	13	16,25	120 000	2 892
10	30 000	7,0	10,5	14	17,5	150 000	3 615
11	30 000	7,5	11,25	15	18,75	180 000	4 338
12	30 000	8,0	12,0	16	20,0	210 000	5 061
13	45 000	8,5	12,75	17	21,25	255 000	6 146
14	45 000	9,0	13,5	18	22,50	300 000	7 230
15	75 000	9,5	14,25	19	23,75	375 000	9 037
16	75 000	10,0	15,0	20	25,0	450 000	10 845
17	150 000	10,5	15,75	21	26,25	600 000	14 459
18	150 000	11,0	16,5	22	27,5	750 000	18 074
19	225 000	11,5	17,25	23	28,75	975 000	23 494
20	225 000	12,0	18,0	24	30,0	1 200 000	28 916
21	300 000	12,5	18,75	25	31,25	1 500 000	36 144
22	300 000	13,0	19,5	26	32,5	1 800 000	43 374
23	375 000	13,5	20,25	27	33,75	2 175 000	52 410
24	375 000	14,0	21,0	28	35,0	2 550 000	61 448
25	450 000	14,5	21,75	29	36,25	3 000 000	72 293
26	450 000	15,0	22,5	30	37,5	3 450 000	83 138
27	525 000	15,5	23,25	31	38,75	3 975 000	95 783
28	525 000	16,0	24,0	32	40,0	4 500 000	108 435
29	600 000	16,5	24,75	33	41,25	5 100 000	122 894
30	600 000	17,0	20,5	34	42,5	5 700 000	137 350
31	675 000	17,5	26,25	35	43,75	6 375 000	153 615
32	675 000	18,0	27,0	36	45,0	7 050 000	169 880
33	750 000	18,5	27,75	37	46,25	7 800 000	187 954
34	750 000	19,0	28,5	38	47,5	8 550 000	206 028
35	900 000	19,5	29,25	39	48,75	9 450 000	227 710
36	900 000	20,0	30,0	40	50,0	10 350 000	249 398
37	1 050 000	20,5	30,75	41	51,25	11 400 000	274 700
38	1 050 000	21,0	31,5	42	52,5	12 450 000	300 002
39	1 200 000	21,5	32,25	43	53,75	13 650 000	328 918
40	1 350 000	22,0	33,0	44	55,0	15 000 000	361 450
41	Darüber hinaus	22,5	33,75	45	56,25		

Die tabellenmäßige Aufstellung der Besteuerung zeigt gemäß dem geltenden Durchstaffelungsverfahren eine strengere Besteuerung der

kleineren Erwerbe, die nach der 2. Tabelle zu besteuern sind, und zwar durch die zur Anwendung kommende Unterteilung in mehrere kleinere Stufen. Zu diesem Zwecke findet in der 2. Tabelle eine Unterteilung in 41 Stufen statt, während die 1. Tabelle, in welche die Steuerpflichtigen der 1. und 2. Klasse gehören, 28 Stufen hat. Alle übrigen Erwerber werden nach der 2. Tabelle besteuert. Es muß besonders bemerkt werden, daß, wie aus den zwei Tabellen hervorgeht, für die 2. und 3. Klasse die gleichen niedrigsten und höchsten Steuersätze gelten. Der einzige Unterschied besteht hinsichtlich des steuerfreien Betrages, der in der 2. Klasse 30 000 Drachmen beträgt, in der 3. Klasse hingegen 7500, und hinsichtlich der Höhe der diesbezüglichen Wertstufen. Die sich daraus ergebende prinzipiell-gleichmäßige Belastung aller Deszendenten des 2. und der entfernteren Grade, ferner aller Aszendenten und Geschwister und ebenso die bei einem Erwerb von über 15 Millionen Drachmen stärkere Besteuerung der ersteren mit — wie sich aus der Tabelle errechnen läßt — 18,34 % gegenüber den Geschwistern, bei denen sie 17,77 % beträgt, ist meines Erachtens ganz ungerechtfertigt. Wenn auch das Familienband meiner Ansicht nach zwischen Geschwistern sehr eng ist, so ist es doch nicht von der Art, daß es eine Gleichstellung von Geschwistern und Enkeln rechtfertigen würde. Demgemäß sind denn auch in fast allen ausländischen Gesetzgebungen die niedrigsten und höchsten Steuersätze für die Geschwister höher als für die Deszendenten aller Grade. Der griechische Gesetzgeber hingegen hat die Geschwister nicht nur nicht stärker besteuert, sondern hat sie sogar bei den großen Erwerben leichter besteuert, nur daß sie Stempelgebühren von 2 % zu entrichten haben (siehe weiter unten), von denen die Aszendenten und Deszendenten frei sind.

Vergleicht man die Steuersätze der obigen Tabellen mit denen des Auslands, so erscheinen sie nicht übertrieben hoch. Eher könnte man sie auf den ersten Blick für zu milde halten. So z. B. ist der niedrigste Satz von 7,5 % in der 6. Klasse sehr klein. In fast allen ausländischen Gesetzgebungen ist der entsprechende Steuersatz höher als in den obigen Tabellen; so beträgt er in Frankreich 25 %, in Deutschland 14 %, in der Tschechoslowakei 15 %.[54]) Aehnlich

[54]) Oskar Engländer, Finanzen und Steuerrecht in der Tschechoslowakei. Wien 1935. S. 243.

ist es bei den höchsten Steuersätzen. So beträgt der Höchststeuersatz der 6. Klasse für einen Erwerb von 15 Mill. Drachmen 56,75 %, nach dem geltenden Durchstaffelungssystem jedoch faktisch nur 44,44 %. Dies ist als mild anzusprechen im Vergleich mit anderen Gesetzgebungen, bei denen der Höchstsatz gewöhnlich 60 % beträgt. Dasselbe gilt auch für die übrigen Klassen, wo sich die höchsten Steuersätze infolge des Durchstaffelungsverfahrens beträchtlich vermindern. Sie belaufen sich für einen Erwerb von 15 Millionen Drachmen auf

12,232 % für die 1. Klasse,
18,348 % für die 2. Klasse,
17,774 % für die 3. Klasse,
26,661 % für die 4. Klasse,
35,548 % für die 5. Klasse,
44,440 % für die 6. Klasse.

In Wirklichkeit sind aber in Griechenland die die Erbschaften und Schenkungen belastenden Steuern viel höher, als es nach obigen Tabellen scheint und dies infolge der umfangreich belastenden Zuschläge zur Erbschaftssteuer, deren Behandlung einem nachstehenden Teilabschnitt vorbehalten ist.

b) Die Tarifgestaltung der Erbschaftssteuer bei Mitgiften.

Die Mitgiften wurden bis 1934 wie die Erbschaften und Schenkungen besteuert, mit dem Unterschied, daß bei Mitgiften eine Summe von 75 000 Drachmen unter allen Umständen frei blieb. Durch Gesetz vom Jahre 1934[55]) wurde jedoch die Mitgiftsteuer auf die Hälfte herabgesetzt. Gleichzeitig wurde ein neues Privilegium für Mitgiften eingeführt, indem man die von den Aszendenten aller Grade und von Geschwistern gegebene Mitgift der von den Eltern gegebenen gleichstellt, wodurch diese von der 2. und 3. Klasse in die erste versetzt wurde. Die oben erwähnte Herabsetzung des Steuersatzes auf die Hälfte, zu der bereits bestehenden Steuerfreiheit von 75 000 Drachmen hinzu, ist meines Erachtens unbegründet und ungerecht. Sie kann unter Umständen zu einer ungleichmäßigen Besteuerung von Kindern derselben Eltern führen. Es kommt häufig vor, daß die sich verheiratenden Töchter ihr ganzes Erbteil, manchmal auch eine noch größere Summe, als Mitgift mitbekommen. Die

[55]) § 2 des Gesetzes 5856 vom 12. 10. 1933.

Brüder und unverheirateten Schwestern erhalten ihr Erbteil erst nach dem Tode des Vaters. Zufolge der Begünstigung der Mitgiftsteuer haben erstere nur halb so viel an Steuer zu bezahlen wie letztere, obwohl sie Kinder desselben Vaters sind und den gleichen Betrag bekommen haben. Besonders in die Augen springend ist die Ungerechtigkeit in dem Fall, daß eine Tochter erst nach dem Tod des Vaters heiratet und ihr Erbteil in die Ehe mitbringt: dann hat sie doppelt so viel an Steuern zu bezahlen wie die Schwester, die sich vor dem Tode des Vaters verheiratet hat. Daß zwei Vermögen vom gleichen Ursprung, gleichen Betrag und gleichen Zweck in so verschiedener Weise besteuert werden, ist nicht zu rechtfertigen. Dazu kommt noch, daß man die wirtschaftliche Lage der früher verheirateten Schwester als wesentlich günstiger ansprechen muß, als die der unverheirateten Waise.

Das einzig richtige wäre, daß die Mitgift der gleichen Steuer unterliegt wie die Erbanteile. Das stünde im Einklang mit den Grundsätzen des in Griechenland geltenden Zivilrechts, das den Anspruch auf die Mitgift und den auf den Erbteil rechtlich gleichstellt.

Die erwähnten Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes haben auch den Nachteil, daß Hinterziehungen stattfinden können. Da es nämlich gestattet ist, auch einer verheirateten Frau eine Mitgift zu geben, so könnte jemand, der eine Schenkung zu machen beabsichtigt, diese in der Form einer Mitgift machen, um auf diese Weise die halbe Steuer zu ersparen. Man könnte die Möglichkeit einer derartigen Steuerhinterziehung mit dem Hinweis darauf bezweifeln, daß ja die Verwaltung und Nutznießung der Mitgift während der Ehe der Mann hat und sich hierdurch ihre rechtliche Natur und ihr Unterschied von einer Schenkung offenbaren muß. Allein es liegt im Wesen der Ehe, daß dieser Unterschied nach außen hin keineswegs erscheinen muß, außerdem ist zu denken, daß die Mitgift nach Auflösung des Ehebundes, durch Tod des Gatten oder durch Scheidung, wieder an die Frau zu deren freier Verfügung zurückfällt. Die Umstände sind mithin für eine Steuerhinterziehung besagter Art durchaus günstig.

Wenn der Rechtsgrund für die Herabsetzung der Mitgiftsteuer der wäre, daß ohnedies der Ehemann während der Dauer der Ehe als Nutznießer der Mitgift besteuert wird, dann müßte eigentlich die Frau nach dem Rückfall der Mitgift als Inhaberin des nackten Eigentums

ebenfalls besteuert werden. Das ist aber nicht der Fall. Dies gewinnt besondere Bedeutung, wenn bei nur kurz dauernden Ehen das Mitgiftvermögen an die Frau zurückfällt und sie keine Steuer dafür zu zahlen braucht. Steht man auf dem Standpunkt, daß die vom Ehemann bezahlte Mitgiftsteuer in der Nutznießung ihren Rechtsgrund hat, dann wäre auch die Besteuerung der Frau nach dem Rückfall der Mitgift berechtigt, weil sie ja ohne Gegenleistung ein Vermögen zu ihrer Nutzung erhält. Betrachtet man hingegen die Ehegatten und ihr Vermögen als Einheit, dann wäre es entsprechender, die Mitgift als Schenkung zu besteuern, so wie es bis 1934 geschah, und es würde dann durch die Steuer die Mitgift als solche belastet und nicht der Ehemann.[56])

Wie schon erwähnt, unterliegt das von der Frau selbst in die Ehe hineingebrachte Vermögen ebenfalls der Mitgiftsteuer. Diese Steuer ist jedoch niedrig und beträgt für den Fall, daß die Mitgift vom Vater gegeben wurde, nur die Hälfte der Mitgiftsteuer, d. h. sie beträgt heute bis zu 1/3 der 1. Klasse des Erbschaftssteuersatzes.

2. *Die Zuschläge zur Erbschaftssteuer.*

Außer der im Vorhergehenden behandelten Steuer werden die Erbschaften auch durch Zuschläge belastet, die ein beträchtliches Ausmaß erreichen können. Solche Zuschläge sind: 1. die Stempelgebühren vom Jahre 1887, von denen nur die Aszendenten und Deszendenten befreit sind. Für Ehegatten und Geschwister betragen sie 2 %. Mit diesen 2 % wird jeder Erwerb belastet, ausgenommen ein steuerfreier Betrag von 30 000 Drachmen für Ehegatten und von 7500 Drachmen für Geschwister. Für die Verwandten der Steuerklassen 4 und 5 betragen die Gebühren 3 %, für die Erwerber der 6. Klasse 5 %. Diese Gebühren belasten den ganzen Erwerb und es bleiben generell nur 7500 Drachmen steuerfrei. Diese Gebühren sind, wie bereits erwähnt, für den Zinsendienst der ausländischen Staatsanleihen, der unter internationaler Finanzkontrolle steht, verpfändet und der Staat ist daher nicht befugt, das Gebührengesetz

[56]) Nach der Auflösung der Ehe ist der Ehemann verpflichtet, die ganze Mitgift unversehrt zurückzuerstatten, ohne das Recht, die durch ihn bezahlte Mitgiftsteuer abzuziehen. Da jedoch diese Steuer keine wiederkehrende, sondern eine einmalige ist, die das Vermögen als solche belastet, sollte sie eigentlich vom Eigentümer getragen werden, nicht vom Nutznießer.

nach seinem Ermessen abzuändern und mit den übrigen Gesetzesbestimmungen in Einklang zu bringen.

Eine weitere Steuerzulage ist 2.: die Zulage zugunsten des Provinz-Straßenbaues, mit Gesetz 3406 des Jahres 1927 eingesetzt. Sie wird von den Provinz-Straßenbaukassen festgesetzt und kann bis 7 % der Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuer betragen.

3.: Durch das Gesetz 3603 vom Jahre 1928 wurde weiterhin den Gemeinden gestattet, auf die Erbschaftssteuer, nicht aber auf die Schenkungs- und Mitgiftsteuer, einen Zuschlag bis zu 10 % zu erheben. Von diesem Recht haben fast alle Gemeinden, unter Ausnützung der Höchstgrenze, Gebrauch gemacht. Daß die Gemeinden einen Anteil aus den Einnahmen der Erbschaftssteuer erhalten, ist grundsätzlich durchaus zu billigen;[57]) sie haben sogar ein Recht darauf, weil sie ja ihren Bürgern gegenüber auch eine Reihe von Verpflichtungen zu erfüllen haben, die ihnen Kosten auferlegen. Allein der für die Beteiligung der Gemeinden an der Erbschaftssteuer eingeführte Modus ist nicht sehr glücklich gewählt. Statt den Gemeinden das Recht auf Einhebung eines Zuschlags zu gewähren, hätte der Staat besser getan, ihnen einen Bruchteil der Erbschaftssteuer zuzuweisen. So wäre nur der Staat für die Festsetzung der Steuer maßgebend und nicht, wie jetzt, auch nach Belieben die Gemeinden.

Auf diese Weise erhöhen sich die Steuersätze obiger Tabellen in Wirklichkeit um ein Beträchtliches. In der 1. Klasse beträgt der niedrigste Steuersatz ausschließlich der Zuschläge für Kinder 2,34 %, für Ehegatten 4,68 %, der Höchstsatz für Kinder 17,55 %, für Ehegatten 19,89 %; in der 2. Klasse beträgt der niedrigste Satz 3,51 %, der höchste 26,32 %; die entsprechenden Ziffern sind für die 3. Klasse 5,85 % und 28,66 %; für die 4. Klasse 8,775 % und 42,997 %, für die 5. Klasse 10,53 % und 56,16 % und für die 6. Klasse 14,625 % und 71,662 %.

Ein weiterer Umstand, durch den sich die steuerliche Belastung in Wirklichkeit sehr verstärkt, ist die Entwertung der Drachme (gegenwärtige Markrelation: 1:41,5, früher 1:1,23). Die Summe von 15 Mill. Drachmen, über die hinaus die höchsten Steuersätze gelten, kommt derzeit einem Betrag von ungefähr 360 000 RM. gleich.

[57]) G. Schanz, HWB., 4. Aufl. III. Bd. 1926. S. 807.

Ein Erwerb in dieser Höhe wird in der 1. Klasse in Deutschland mit 6,5 %,[58]) in Frankreich (bei 4 Kindern) mit 11 %,[59]) in England mit 10 %[60]) und in Griechenland für Kinder mit 14,31 % und für Ehegatten mit 16,65 % besteuert; für die letzte Klasse betragen die Steuersätze in Deutschland 32 %, in Frankreich 47 %, in England 17 %, in Griechenland hingegen nach dem geltenden Durchstaffelungssystem nominell 71,662 %, faktisch 57,84 %. Bei den Ziffern für Frankreich und England wurde dabei die Nachlaß- und Erbanfallsteuer zusammengerechnet, ohne Rücksicht auf die verschiedenen Begünstigungen, die besonders in Frankreich eine starke Herabsetzung der Steuersätze bewirken können. Analoge Unterschiede gelten auch für die Zwischenklassen.

Aus all dem ergibt sich die außerordentliche Belastung der Erbschaften in Griechenland. Besonders weitgehend war sie bis zum Jahre 1934 infolge eines 40 %igen Zuschlags für den Zinsendienst und die Amortisation der Zwangsanleihen. Dieser Zuschlag wurde jedoch wieder aufgehoben. Von manchen wurde diese Aufhebung mißbilligt. Sie behaupteten, daß die Erbschaften diese Belastung ohne Schaden für die Volkswirtschaft zu tragen vermögen.[61]) Allein eine Belastung, die bei einem Erwerb von 360 000 Mark für die 1. Klasse 24,57 %, für die 6. Klasse gar 96,15 % ausmacht, ist widersinnig, denn sie führt praktisch zu einer Vermögenskonfiskation. Dort kennt auch die Steuergeschichte der letzten Zeit ein weiteres Beispiel dieser Art. In Deutschland haben die Sozialdemokraten im Jahr 1919 trotz dem Widerstand der Regierung eine ähnliche rücksichtslose Erbschaftsbesteuerung durchgesetzt, wobei sich die Steuersätze für Erwerbe über 1 500 000 Mark in der 1. Klasse bis auf 35 % und in der letzten Klasse bis auf 70 % erhöhen konnten, ja eventuell sogar bis auf 90 %, wenn der Erwerber ein entsprechend großes eigenes Vermögen besaß. Die folgenden Regierungen haben jedoch das Unsinnige und volkswirtschaftlich Nachteilige dieser Besteuerung eingesehen und sie bereits nach zwei Jahren wieder wesentlich abgemildert.

---

[58]) § 10 des Deutschen Erbschaftssteuergesetzes.
[59]) G. Schanz, HWB., 4. Aufl. 1926. III. Bd. S. 825.
[60]) H. Fichenisch: Die Erbschaftsbesteuerung in England, Frankreich und Deutschland. Köln 1929. S. 33.
[61]) Grabbanis, M.O.R.E. 11. Jahrg. Heft 8 u. 9. S. 720 f.

In Griechenland, wo es im Vergleich mit den westeuropäischen Ländern wenig Kapital gibt, ist eine solche Besteuerung besonders widersinnig; sie hat zur Folge, daß sich das heimische Kapital ins Ausland flüchtet. In Griechenland war man ja von jeher genötigt, fremdes Kapital anzulocken und hat sich dazu verschiedener Mittel bedient. Nicht nur, daß die zahlreichen Staatsanleihen vertraglich von allen Steuergebühren befreit waren, gewährte der Staat auch Privatunternehmungen, um fremdes Kapital ins Land zu ziehen, Steuerfreiheit. Da der Kapitalbedarf des Staates fortbesteht, wäre es logisch, sich zuerst das Inlandskapital zunutze zu machen, statt es durch eine an Konfiskation grenzende Behandlung zu vertreiben.

Es ist bemerkenswert, daß das Gesetz, obwohl es Ehegatten und Kinder dem gleichen Steuersatz unterwirft, für die Ehegatten auch weiterhin die alte Stempelgebühr von 2 % festsetzt, durch welche sich die Steuerbelastung der Ehegatten, besonders bei kleinen Erwerben, bedeutend erhöht. Eine Gesamtbesteuerung der Ehegatten mit 4,68 % als niedrigstem Steuersatz muß als übermäßig bezeichnet werden. Die Uebertragungen von Ehegatten an Ehegatten sind ja, bei dem durchschnittlichen geringen Altersunterschied, gewöhnlich nicht von langer Dauer. Wenn Kinder vorhanden sind, so wird das an den Ehegatten übertragene Vermögen binnen kurzem und von neuem übertragen und von neuem besteuert. Deshalb sind in Deutschland Uebertragungen von Todeswegen zwischen Ehegatten, falls Kinder vorhanden sind, steuerfrei.[62]) Im Gegensatz hiezu besteuert die griechische Gesetzgebung die Ehegatten sogar stärker als die Kinder.

Aus sozialpolitischen und bevölkerungspolitischen Erwägungen gewähren viele Gesetzgebungen den kinderreichen Familien bei der Erbschaftssteuer gewisse Privilegien. Besonders weitgehend ist in dieser Hinsicht das französische Erbschaftssteuergesetz.[63]) Bei der Nachlaßsteuer findet hier eine bedeutende, sich mit der Kinderzahl erhöhende Herabsetzung der Steuer statt und bei mehr als 3 Kindern des Erblassers hört sie ganz auf. Die griechische Erbschaftssteuer hat eine solche Begünstigung ebenfalls gekannt. Durch ein Gesetz vom Jahre 1921 wurde die Erbschaftssteuer entsprechend der Kinderzahl herabgesetzt, doch galt diese Bestimmung nur ganz kurze Zeit. Sie

---

[62]) § 9 des Deutschen Erbschaftssteuergesetzes.

[63]) Ad. Lampe: Wörterbuch der Volkswsch. 4. Aufl. I. Bd. S. 704 und 709. Vgl. auch G. Schanz, a.a.O., S. 826 ff.

wurde noch im selben Jahre aufgehoben und seitdem gibt es keine Begünstigung mehr für kinderreiche Familien.

3. Die geltenden Bestimmungen über Steuerermäßigungen.

Die Erbschaftssteuer belastet das Kapital bei der Uebertragung von Todeswegen. Wenn aber die Todesfälle in einer Familie rasch aufeinanderfolgen, so häufen sich die Uebertragungen: es findet in kurzen Zeitabständen eine wiederholte Besteuerung statt und das Vermögen wird bei den geltenden hohen Steuersätzen vernichtet. Um dieses den Interessen der Volkswirtschaft zuwiderlaufende Ergebnis zu verhindern, haben die Gesetzgebungen für solche Fälle das System der Steuerermäßigung eingeführt. Regelmäßig findet eine Steuerermäßigung statt bei kurz wiederkehrenden Vermögensübertragungen zwischen Familienmitgliedern. Allein, wenn schon hierbei eine Vermögensvernichtung eintreten kann, um wieviel mehr erst bei Uebertragungen zwischen entfernteren Verwandten und Nichtverwandten, wo die Steuersätze so hoch sind. Der Grund für diese Ermäßigung sollte meines Erachtens ja, wie gesagt, die Rücksicht auf die Volkswirtschaft sein. Deshalb sollte man sie nicht auf bestimmte Kategorien von Personen beschränken.

Die griechische Gesetzgebung hat sich diesen Grundsatz zu eigen gemacht und gestattet bei allen in kurzen Abständen aufeinander folgenden Uebertragungen, ohne Rücksicht darauf, zwischen welchen Personen sie stattfinden, eine Ermäßigung der Steuer.

Die Frist, innerhalb welcher die neue Uebertragung erfolgen muß, damit eine Ermäßigung überhaupt eintreten kann, beträgt 5 Jahre. Erfolgt sie binnen einem Jahre nach der ersten Uebertragung, dann beträgt die Ermäßigung die Hälfte der Steuer, im 2. Jahre $^1/_{10}$, im 3. Jahre $^3/_{10}$, im 4. Jahre $^2/_{10}$ und im 5. Jahre $^1/_{10}$. Wenn die Steuer bei der 2. Uebertragung wegen des Verwandtschaftsgrades höher ist als bei der ersten, dann wird nur der Betrag der ersten Steuer ermäßigt, die Differenz zwischen der ersten und zweiten Steuer ist ganz zu bezahlen.

Was die 5-jährige Frist anlangt, innerhalb deren die Ermäßigung gewährt wird, so ist sie offensichtlich zu kurz bemessen. Hohe Steuern können naturgemäß nur dann aus dem Einkommen bezahlt werden — und alle Steuern sollten zumindest aus dem Einkommen im

weiteren Sinne bezahlt werden — wenn dazu ein hinreichend langer Zeitraum zur Verfügung steht. Bei rasch aufeinander folgenden Uebertragungen, zumal bei solchen zwischen entfernten Verwandten oder Nichtverwandten, wo der Steuersatz bis auf 70 % hinaufgeht, ist die Gefahr sehr groß, daß das Vermögen von den Steuern aufgezehrt wird, was aber der Gesetzgeber gerade vermeiden sollte und nach den Gesetzeskommentaren auch vermeiden wollte. Auch die Erleichterung der Steuerzahlung durch Raten ist keine ausreichende Abhilfe.

Uebrigens ist auch das Ausmaß der vorgesehenen Steuerermäßigung im 3. und besonders im 4. und 5. Jahre zu geringfügig. Wenn z. B. die neuerliche Uebertragung im 5. Jahre der vorgeschriebenen Frist stattfindet, dann beträgt die Ermäßigung nur $^1/_{10}$. Um ihren von der Wissenschaft allgemein als richtig anerkannten Zweck zu erfüllen, sollte die Ermäßigung während der ganzen 5 Jahre etwa die Hälfte ausmachen. Sie sollte ferner, in kleinerem Ausmaß, auf ein weiteres Jahrfünft ausgedehnt werden. Ueberdies sollten auch die Steuerraten im selben Sinne geregelt werden; man sollte sie vermehren und über einen größeren Zeitraum verteilen.

III. Die Durchführung der Besteuerung.

1. Bewertung des Steuergegenstandes.

a) Wertermittlung.

Für die Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist es notwendig, festzustellen: 1. die Tatsache der Uebertragung, 2. die von Todeswegen den Besitz wechselnden Gegenstände und 3. den Wert der Gegenstände in Geld, wenn es sich nicht um Bargeld handelt.

Der Tatbestand der Uebertragung von Todeswegen ist von der Finanzbehörde sehr leicht zu ermitteln durch das Standesamt, das ihn wegen seiner amtlichen Eigenschaft nicht verschweigen darf. Der Tatbestand der Eigentumsübertragung durch Schenkung oder Mitgift kann auch im allgemeinen nicht verschwiegen werden, weil solche Verträge gemäß dem Stempelgebührengesetz notariell ausgefertigt sein müssen. Schwierigkeiten ergeben sich jedoch bei Schenkungen, die nicht nach den Bestimmungen des Gesetzes vor sich gehen, die aber das Erbschaftssteuergesetz als Schenkung bezeichnet und auch als solche besteuert. Derartige Uebertragungen sind indes nicht

häufig. Sind die den Besitz wechselnden Steuerobjekte unbewegliche Sachen, so ist bei Schenkung und Mitgift ihre Verheimlichung deswegen unmöglich, weil die diesbezüglichen Verträge eines Notariatsakts bedürfen und überdies im Grundbuch eingetragen werden müssen. Eher ist die Verheimlichung möglich bei beweglichen Sachen, die leicht von Hand zu Hand den Besitz wechseln können, ohne daß die Finanzbehörde in der Lage ist, dies festzustellen.[64]) Der Umfang der Verheimlichungen hängt natürlich in jedem Land ab von der Entwicklung des „Steuergewissens" des Volkes einerseits, und von der mehr oder weniger guten Organisation der Finanzbehörde andererseits.

Die wichtigste Frage für die Berechnung der Erbschaftssteuer, die die größten Schwierigkeiten bereitet und die Ursache zahlreicher Streitigkeiten zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen darstellt — eine Frage, der namentlich in Griechenland große Bedeutung zukommt — ist die der Wertermittlung. Wissenschaft und Verwaltung beschäftigen sich schon seit langem in allen Ländern mit dieser Frage.[65]) Es gibt zwei Arten der Wertbestimmung, welche sowohl von der Wissenschaft wie von der Gesetzgebung der Vermögenssteuer zugrunde gelegt werden: der gemeine Wert und der Ertragswert. Der gemeine Wert ist die beste Art der Wertbestimmung, weil dadurch der wirkliche Wert der Sache besteuert wird, den der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Besteuerung durch Veräußerung realisieren kann. Der Gesetzgeber kann jedoch den Steuerpflichtigen, um ihn besteuern zu können, zur Veräußerung nicht zwingen, falls er die Sache zwecks eigener Nutzung für sich behalten will. Deswegen ist für diesen Fall die Ermittlung des Wertes durch Schätzung erforderlich. Insoweit es sich um bewegliche Sachen handelt, gibt es kein anderes Mittel als die Schätzung des gemeinen Wertes. Für Grund und Boden jedoch hat man, zur Vermeidung von Streitigkeiten zwi-

---

[64]) Fr. Meisel, a.a.O., S. 317 f.

[65]) Fr. Meisel, in: „Wo steht die deutsche Finanzwissenschaft"; aus Zeitschrift f. ges. Staatswissenschaft, Bd. 75 (1920), S. 112 ff.
auch: Fr. Boesler: Ertrags- u. Gemeinwert i. d. Vermögenssteuer. Leipzig 1925.
auch: Inama Sternegg: Die Ergebnisse der Erbschaftssteuer in Oesterreich i. d. Jahren 1889—1891 und ihre Bedeutung für die Schätzung des Nationalvermögens. Statistische Monatsschr. 1893. S. 1 ff.

schen Fiskus und Steuerpflichtigen und auch zur Ersparung der Schätzungskosten, den Ertragswert als Grundlage der Steuerbemessung eingeführt. Man nimmt den Reinertrag, der der Steuerbehörde von der Ertragssteuer her bekannt ist, multipliziert ihn mit einer vom Gesetz bestimmten Zahl und erhält auf diese Weise den erbschaftssteuerpflichtigen Ertragswert des Objektes.

Diese Art der Wertermittlung ist jedoch nicht so einfach und verläßlich, wie es auf den ersten Blick erscheint. Es entsteht vor allem die Frage, mit welchem Faktor der Ertrag multipliziert werden muß, sodann welches der reine Wert ist, dies besonders in Ländern, wo — wie in Griechenland — kein Grundkataster besteht. In Griechenland ist das „Einkommen aus Grundstücken" unbekannt. Was den Faktor anbelangt, mit dem der Ertragswert multipliziert werden soll, so ist die Forschung zu sehr verschiedenen Ergebnissen gelangt,[66]) die entweder für den Fiskus oder für den Steuerpflichtigen nachteilig waren. Wenn diese Unterschiede nicht beträchtlich wären, könnte man darüber hinweggehen. Nach den Untersuchungen jedoch, die auch Inama in Oesterreich angestellt hat, sind die Unterschiede außerordentlich groß und können daher unmöglich als Nebensächlichkeit behandelt werden.

Die Forschungen Inamas führten z. B. für österreichische Verhältnisse der Jahre 1889–1891 zu folgendem Ergebnis:[67])

ermittelter Wert nach der entrichteten Steuer	10 904 Mill. Kr.,
ermittelter Wert nach dem Kataster	13 992 Mill. Kr.,
ermittelter Wert nach der Pacht (Miete)	19 336 Mill. Kr.,
ermittelter Wert nach dem Gemeinwert	28 046 Mill. Kr.

Entsprechende Ergebnisse hatten auch in Deutschland vorgenommene Untersuchungen. Für 10 Gemeinden, die als Muster genommen wurden, betrug der Ertragswert auf Grund des Katastereinkommens 12 208 000 Mk., der Gemeinwert auf Grund von Schätzung hingegen 17 061 135 Mk. also 40 % mehr.[68]) Deswegen schlagen die Gesetzgebungen in den einzelnen Staaten zur Ermittlung des wahren

[66]) F. Boesler: Ertrags- u. Gemeinwert in der Vermögenssteuer. Leipzig 1925. S. 37 ff.

[67]) Fr. Meisel: Das technische Problem der Erbschaftssteuer; Festgabe für G. Schanz. II. Bd. Tübingen 1928. S. 332.

[68]) F. Boesler, a.a.O., S. 39.

Wertes verschiedene Wege ein. Für gewöhnlich ist der Ertragswert niedriger als der gemeine Wert. Mehrere Gesetzgebungen haben, in Begünstigung der Grundstücke, trotzdem den Ertragswert eingeführt, teils um Streitigkeiten und damit ein weiteres Sich-unbeliebt-machen des Fiskus zu vermeiden, teils um Verwaltungskosten zu ersparen. Andere Gesetzgebungen haben beide Arten der Wertermittlung nebeneinander eingeführt, um den Fiskus vor allzu großen Einbußen zu bewahren. So z. B. hatte das deutsche Erbschaftssteuergesetz vom 10. 9. 1919 mit § 47 für Grundstücke den Ertragswert eingeführt, und zwar das 25-fache des Reinertrags. Weil jedoch der Gesetzgeber sah, daß sich hieraus große Nachteile für den Fiskus ergeben und er die Vergünstigung nur für den Fall gewähren wollte, daß das Grundstück längere Zeit im Besitz des Steuerpflichtigen bleibt, so bestimmte er außerdem, daß, wenn das besteuerte Objekt binnen 10 Jahren veräußert wird und der Preis den besteuerten Wert um ¼ übersteigt, eine Nachveranlagung der Steuer vorzunehmen ist. In Griechenland ist die Einführung des Ertragswertes sehr schwierig, ja vielleicht unmöglich, denn dies hätte einen Kataster zur Voraussetzung, der jedoch vorläufig fehlt. Wegen des dort geltenden Einkommensteuersystems, bei welchem die Landwirtschaft als solche keiner Steuer unterliegt, sondern nur bestimmte landwirtschaftliche Erzeugnisse besteuert werden, ist das Einkommen aus einem Grundstück unbekannt und schwer zu bestimmen. Ueberdies ist es wegen des schwankenden Zinsfußes und der wechselnden wirtschaftlichen Konjunktur schwer, den Faktor zu ermitteln, mit dem multipliziert werden muß, um den Wert des Grundstücks zu finden. Die Ermittlung des Wertes aus der Einkommensteuer ist nur möglich bei Gebäuden und vermieteten Grundstücken, die der Einkommensteuer unterliegen und deren Einkommen daher der Steuerbehörde bekannt ist. Bei jeder anderen Art von Grundstücken ist sie jedoch unmöglich. Die landwirtschaftlichen Erzeugnisse sind in der Mehrzahl steuerfrei, ebenso wie unbebaute Aecker, Steinbrüche, unvermietete Bauplätze. Die landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die einer Steuer unterliegen, wie z. B. Tabak, Oel, Oliven, Korinthen, Feigen usw. bezahlen keine Einkommensteuer, sondern entweder eine Ausfuhrsteuer, wie z. B. Korinthen und Feigen oder beim Verkauf einer Steuer auf den Verkaufspreis, wie z. B. Tabak, wobei der Produzent und das produzierte Grundstück unbekannt bleibt. Deswegen ist der Gesetzgeber bei der

Besteuerung von Grundstücken gezwungen, den Gemeinwert zugrundezulegen.

Die Ermittlung des Gemeinwertes gibt allgemein jedoch zu vielen Streitigkeiten zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen Anlaß und dies namentlich in Griechenland, wo Grund und Boden nicht wie in anderen Ländern, öffentlich gehandelt wird und sich daher keine Marktpreise herausbilden können. Zur tunlichen Hintanhaltung dieser Streitigkeiten hat das Gesetz für die Ermittlung des Gemeinwerts bestimmte Normen eingeführt. So z. B., wenn die Veräußerung oder gerichtliche Verteilung eines Grundstückes 2 Jahre vor oder 1 Jahr nach der Uebertragung stattgefunden hat, gilt der Veräußerungspreis als Gemeinwert und wird der Steuerberechnung zugrundegelegt. Wenn keine solche Veräußerung oder gerichtliche Verteilung stattfand, dann darf unter bestimmten Voraussetzungen der Ertragswert angenommen werden. Der Gesetzgeber durfte sich jedoch nicht damit begnügen, für bestimmte Fälle die Besteuerung des Ertragswertes vorzuschreiben, sondern er mußte auch Weisungen geben, wie dieser Wert ermittelt werden soll, da es ja keine Steuerkataster gibt, zumal auch das geltende Einkommensteuersystem keine Stütze nach dieser Richtung hin bietet. Demgemäß bestimmt das Gesetz, daß als Ertrag Miete oder Pacht des Grundstückes zu nehmen ist. Liegt kein Miet- und Pachtvertrag vor, dann entnimmt man de jure, d. h. lt. Ausführungsbestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes den Büchern der Einkommenssteuer das Reineinkommen aus dem Grundstück. De facto ist dies jedoch meist nicht möglich, da, wie schon gesagt, in Griechenland nicht aller Grund und Boden der Einkommensteuer unterliegt. Die unzureichende, ja beinahe widerspruchsvolle Bestimmung, daß das Reineinkommen dem Steuerkataster zu entnehmen ist, wurde vom Gesetzgeber deshalb getroffen, weil gleichzeitig mit dem Erlaß der Erbschaftssteuergesetze im Jahr 1919 auch das Gesetz über die allgemeine Einkommensteuer beschlossen wurde. Auf Grund dieses Gesetzes unterlagen der Steuer Einkommen jeder Art aus Grund und Boden. Später aber hat dieses Gesetz so viele Aenderungen erfahren, daß ein sehr wesentlicher Teil der Einkommen aus Grundstücken steuerfrei blieb.

Was die Zahl anlangt, mit der das Reineinkommen zu multiplizieren ist, damit man den Objektwert zu ermitteln vermag, so ist im Gesetz vorgesehen, daß dies durch einen Erlaß des Finanzministe-

riums geregelt wird. Sollte von den erwähnten Mitteln zur Wertberechnung unbeweglicher Sachen keines angewandt werden können, dann ist der Wert auf irgend eine Art zu bestimmen.[69])

Der Gesetzgeber hatte jedoch selber kein Vertrauen zu den dargelegten Vorschriften, die leicht zu Unbilligkeiten führen konnten und bestimmte daher in demselben Artikel, daß der Staat unter allen Umständen das Recht hat, den Gemeinwert zu besteuern und diesen dabei durch ein Sachverständigen-Gutachten festzustellen.[69]) Das Gutachten ist sowohl für den Fiskus als auch für den Steuerpflichtigen bindend.

Die Vorschriften für die Ermittlung des Ertragswertes blieben bis 1925 auf dem Papier, weil bis zu diesem Jahr keine Verordnung bezüglich des Multiplikators erlassen wurde. Am 1. 11. 1925 wurde endlich eine solche Verordnung herausgegeben. Zu dieser Zeit waren in Griechenland mehrere Gesetze zum Schutz von Mietern und Pächtern in Kraft. Deswegen war es notwendig, den Multiplikator des Einkommens aus dem Zeitpunkt des Mietvertrags heraus zu bestimmen. So wurde bei freier, d. h. dem Mieterschutz nicht unterliegender Miete das 10-fache des Reinertrags dem Wert des Gegenstandes gleichgesetzt; bei Mieten, die unter das Mieterschutzgesetz fielen, das 15-fache, 20-fache, 30-fache und maximal 40-fache, je nach dem Zeitpunkt des Mietvertrages. Der Realwert des Mietzinses hatte ja wegen der kontinuierlichen Entwertung der Drachme seit 1919 eine mehr oder weniger starke Verschiebung erfahren, da der Nominalzins zumeist derselbe blieb, eben dann in der Regel, wenn ein Mietvertrag vorlag. Es ist augenscheinlich, daß die Verordnung eine falsche Steuergrundlage gewählt hat, zum Schaden des Fiskus. Während man in den westeuropäischen Ländern der Ansicht war, daß nicht einmal das 25-fache des Reinertrags dem Gemeinwert entsprach,[70]) nahm der griechische Gesetzgeber bei freien Mietverträgen des 10-fache als wirklichen Wert an. Ein Grund hierfür war auch die rückständige wirtschaftliche Entwicklung des Landes, die Knappheit an Kapital und die Höhe des gesetzlichen Zinsfußes, der bis auf 15 % gestiegen war. Der Rohertrag des Barkapitals betrug während der Zeitperiode, wo die Währung so unsicher war, 10 bis 15 %. Für Grundstücke, die ja sicher waren, galt aber keineswegs

[69]) siehe § 2 des Erbschaftssteuergesetzes.
[70]) F. Boesler, a.a.O., S. 46 f.

dasselbe. Daher stimmt bei ihnen die Berechnung nicht, denn sie trugen nicht so viel wie die Barkapitalien.[71])

Daß dem Multiplikator „10" für „freie" Mieten falsche Ueberlegungen zugrunde liegen, ergibt sich auch aus der Verbindung der Erbschaftssteuerbestimmungen mit denen der Einkommensteuer, die der Wertermittlung zu dienen haben. So wird bei Gebäuden, die nicht vermietet sind, sondern vom Eigentümer selbst benützt werden, zur Ermittlung der Einkommensteuer ein Rohertrag von 5 % des Gemeinwertes angenommen. Wenn also z. B. ein Gebäude, das vom Eigentümer selbst benützt wird, einen Gemeinwert von einer Million Drachmen hat, so nimmt man 5 % = 50 000 Drachmen als Besteuerungsgrundlage. Wird dasselbe Gebäude in der Erbschaftssteuer besteuert, dann nimmt man als Reineinkommen den Betrag, der nach Abzug der Steuern, Versicherungsprämien usw. übrig bleibt, wobei man wohl nicht über 40 000 Drachmen hinauskommen wird, multipliziert mit 10 und erhält auf diese Weise ca. 400 000 Drachmen, während der wirkliche Gemeinwert 1 Mill. Drachmen ist. Es ergibt sich also die Merkwürdigkeit, daß das Gesetz als Einkünfte aus dem Grundstück einmal 4 %, das anderemal 10 % annimmt.

Die Einbuße des Fiskus ist offensichtlich; deswegen hat — eine ausgleichende Bestimmung — das Finanzamt auf jeden Fall das Recht, den Gemeinwert zu besteuern und diesen durch Sachverständige ermitteln zu lassen. Das Sachverständigen-Gutachten war bis 1932 für beide Parteien bindend. Seither aber hat es zufolge einer neuen Verordnung bloß beratenden Charakter für die Finanzbehörde und die Steuergerichte. Das Sachverständigen-Gutachten ist jedoch, besonders bei kleinen Erbschaften, kostspielig, weshalb man in der Praxis davon selten Gebrauch macht.

Außer den erwähnten Arten der Wertermittlung läßt das Gesetz auf alle Fälle dem Fiskus freie Hand, sowohl für bewegliche als auch für unbewegliche Gegenstände, den Gemeinwert zur Besteuerung zugrunde zu legen, ohne daß das Gesetz jedoch bestimmt, wie dieses zu ermitteln ist. Die damit notwendige Schätzung wird in Städten, wo ein Finanzamt seinen Sitz hat, mit Hilfe von Steuerbeamten durchgeführt, auf dem Lande durch den Gemeindevorsteher und die Ortspolizei. Da diese Personen nicht fachlich gebildet sind,

[71]) Vgl. Br. Moll: Finanzwissenschaft. Berlin 1930. S. 416 f.

kommt es begreiflicherweise oft zu Fehlschätzungen, zum Nachteil des Fiskus oder des Steuerpflichtigen. Die Steuerbemessung ist demnach von Zufälligkeiten abhängig und ist nicht so einheitlich für alle Bürger geregelt, wie es sein sollte. Zum Beweis dessen seien noch einige Beispiele angeführt, die mir in meiner eigenen Praxis begegnet sind. So wurde ein Bauplatz in einer Stadt von Steuerbeamten zum Zwecke der Erbschaftssteuer auf 100 000 Drachmen geschätzt. Nach einigen Tagen wurde dieser Bauplatz um 300 000 Drachmen verkauft. Oder ein anderes Beispiel: Eine Fabrik in einem Dorfe wurde vom Gemeindevorsteher auf 40 000 Drachmen geschätzt, weil dieser ein politischer Freund des Steuerpflichtigen war, vom Polizeikommissar hingegen auf 300 000 Drachmen; oder: ein Bauplatz wurde von zwei Steuerbeamten auf 25 000 Drachmen geschätzt, von zwei anderen Steuerbeamten auf 400 000. Welches war nun in diesen Fällen der wirkliche Wert, den das Finanzamt der Steuerberechnung zugrundelegen sollte? Der niedrigste oder der höchste — oder keiner von beiden?

Unter solchen Umständen kann natürlich der Steuerpflichtige kein Vertrauen haben, daß er gerecht besteuert wird. Es wäre besser, die Schätzung des Gemeinwertes nur von Kommissionen aus fachlich gebildeten Personen vornehmen zu lassen. Die Schätzung von solchen Gegenständen, wie z. B. Luxussachen, Luxusgebäuden, Fabriken usw. durch Laien, führt ja unvermeidlich zu Irrtümern. Um solche zu verhüten, wurde im Jahre 1928 ein Ergänzungsgesetz zum Erbschaftssteuergesetz herausgegeben,[72]) demzufolge der Finanzminister berechtigt war, eine Verordnung zu erlassen, laut welcher im Amtssitz der Finanzämter oder Friedensgerichte eine Kommission zur Schätzung der der Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuer unterliegenden Gegenstände zu bilden ist. Diese Gesetzesbestimmung ist jedoch auf dem Papierr geblieben und bis heute keine diesbezügliche Ausführungsverordnung erlassen worden. Der Grund hierfür war vielleicht die Gefahr, daß sich die Veranlagungskosten durch eine solche Kommission erhöhen würden. Aber die Nachteile, die dem Fiskus aus dem geltenden Schätzungsmodus erwachsen, sind meines Erachtens größer als die eingesparten Kosten. Der Umstand, daß das Steuergesetz die Art der Schätzung von Steuerobjekten nicht ausdrücklich bestimmt, hat noch den weiteren Nachteil, daß er häufig zu Steuerprozessen führt.

[72]) § 25 Abs. 1 des Gesetzes 3603/1928.

Bei Aktien, Obligationen und anderen Papieren, die einen Börsenkurs haben, ist der Gemeinwert leicht zu ermitteln und sie werden demgemäß nach dem Kurs im Zeitpunkt der Uebertragung besteuert. Bei Wertpapieren, die nicht an der Börse notieren, wird der faktische Wert besteuert. Was das Wohnungsmobiliar, die Haushaltgeräte und Kleider usw. anlangt, wird zur Vermeidung von Streitigkeiten vom Gesetz angenommen, daß der Gesamtwert dieser Gegenstände $^1/_{20}$ des ganzen Vermögens ausmacht. Diese Annahme ist natürlich willkürlich und nur selten in Uebereinstimmung mit der Wirklichkeit. Vorzuziehen wäre das französische System der Besteuerung nach dem Versicherungswert.[73]) Die Wertermittlung auf obengenanntem Weg ist übrigens weder für den Fiskus noch für den Steuerpflichtigen bindend, sondern es haben beide Teile das Recht, den wirklichen Wert zu beweisen.

Bei regelmäßigen Leistungen irgendwelcher Art bestimmt das Gesetz, daß die jährliche Leistung kapitalisiert und das Kapital besteuert wird. Bei Leistungen für eine bestimmte Zeit wird das der Anzahl der Jahre entsprechende Vielfache besteuert, maximal jedoch das 20-fache. Bei immerwährenden Leistungen ist das 20-fache der Jahresleistung zu veranschlagen. Der Wert von Renten oder andere auf Lebenszeit einer Person beschränkte Leistungen bemessen sich nach dem Lebensalter dieser Person. Als Wert wird angenommen bei einem Alter

bis zu 20 Jahren das 14-fache,
von 20—30 Jahren das 12-fache,
von 30—40 Jahren das 10-fache,
von 40—50 Jahren das 8-fache,
von 50—60 Jahren das 6-fache,
von 60—70 Jahren das 4-fache,
über 70 Jahren das 2-fache

des Wertes des 1-jährigen Leistung.

Das System der Besteuerung solcher Erwerbe durch Kapitalisierung ist für die Finanzbehörde sehr praktisch und einträglich. Schwierigkeiten ergeben sich jedoch für den Steuerpflichtigen bei der Entrichtung der Steuer, die zum Teil eine ausgesprochen unbillige Härte darstellt, da eventuell der Steuerbetrag fast ebenso groß oder

[73]) G. Schanz: Die Bekämpfung der Erbschaftssteuerhinterziehungen in Frankreich. Finanzarchiv 27 (1910). S. 135.

sogar größer sein kann als der bis zur Fälligkeit der Steuer vereinnahmte Rentenbetrag. Diese Schwierigkeiten lassen sich indes durch Stundung und Ratenzahlung mildern. Die Ratenzahlungen sollten sich jedoch über den ganzen Bereich der im obigen Schema zugrunde gelegten fiktiven Lebenszeit erstrecken, außerdem sollten sie zinsfrei sein. Es wäre dies nur eine der Natur dieser Steuerobjekte entsprechende gerechte Forderung. Das Gesetz hat aber eine solche Regelung nicht vorgesehen.

b) Zeitpunkt der Berechnung.

Als Zeitpunkt für die Berechnung des Wertes der Erbschaft oder des Vermächtnisses kann man nehmen entweder den Todestag des Erblassers oder den Tag des Eintritts des Erben oder Vermächtnisnehmers in die Erbschaft bzw. in das Vermächtnis. Diese beiden Zeitpunkte fallen jedoch nicht immer zusammen. Der erste Zeitpunkt ist sicher und bestimmt, es kann darüber kein Zweifel entstehen; man kann ihn weder verlegen noch verheimlichen. Der zweite Zeitpunkt ist unsicher und schwierig zu bestimmen, weil er abhängig ist vom Willen des Erbschaftsempfängers, der ein Interesse daran hat, ihn aufzuschieben und im Zweifel zu lassen. Deswegen legen die meisten Gesetzgebungen, so auch die griechische, den Zeitpunkt des Todes der Steuerberechnung zugrunde. Im Falle der Schenkung und Mitgift unter Lebenden nimmt das Gesetz, weil diese Verträge gemäß dem Stempelgebührengesetz notariell beglaubigt sein müssen, das Datum dieser Urkunde als Zeitpunkt für die Berechnung der Steuer an, weil es sicher bekannt ist. Gerechter wäre der Zeitpunkt der Uebertragung der Gegenstände, der mit dem Datum der notariellen Urkunde nicht immer zusammenfällt, namentlich bei der Mitgift, die von der Bedingung der Eheschließung abhängt und bei welcher die Uebertragung unter Umständen erst viel später erfolgen kann. Bei Uebertragungen, die von einer aufschiebenden Bedingung abhängig sind, wird daher der Wert besteuert, den der Gegenstand zur Zeit der Erfüllung der Bedingung hat und nicht zur Zeit des Todes oder der Ausstellung der Urkunde. Bei Gegenständen, die aus irgend einem Grunde später zur Erbschaft hinzukommen, ist der Zeitpunkt des Hinzukommens für die Besteuerung maßgebend.

Bei Schenkungen von Todeswegen gilt der Zeitpunkt des Todes des Schenkers, weil der Schenkungsvertrag das Ueberleben des Be-

schenkten zur Voraussetzung hat. Wenn aber bei unwiderruflichen Schenkungen von Todes wegen die Gegenstände schon im Zeitpunkt der Vertragsschließung in den Besitz des Beschenkten übergehen, dann tritt die Steuerpflicht sofort ein, und zwar nach dem Wert der Gegenstände zur Zeit der Uebertragung, nicht zur Zeit des Todes des Schenkers.

Soweit dem Erben oder Beschenkten die Erbschaft oder Schenkung infolge Unkenntnis über den Tod des Erblassers etc. erst eine beträchtliche Zeit nach dem Tode desselben bekannt wird, und sich der Wert der Erbschaft oder Schenkung inzwischen verändert hat, so erscheint es angebracht, den Effektivwert der Erbschaft etc. zur Zeit des tatsächlichen Vermögensüberganges an den Erben der Versteuerung zugrunde zu legen. Damit wird z. B. Aktienkursänderungen usw. begegnet werden können.

c) Zusammensetzung mehrerer Zuwendungen.

Die Möglichkeit einer Umgehung der Erbschaftssteuer durch Schenkungen zwischen Lebenden hat den Gesetzgeber veranlaßt, zur Schließung der bestehenden Lücke die Schenkungssteuer einzuführen. Da jedoch die Erbschaftssteuer progressiv ist, konnte eine Umgehung der Steuer oder vielmehr eine Verringerung des Steuerbetrages auf die Weise erreicht werden, daß jemand das Vermögen, das er an eine Person ohne Gegenleistung übertragen will, in eine Erbschaft und mehrere Schenkungen teilt. Um diese Umgehung der Steuer unmöglich zu machen, hat das Gesetz die Zusammenziehung aller Vorteile, die eine Person durch eine andere ohne Gegenleistung zukommen und ihre Besteuerung im ganzen eingeführt. In vielen Gesetzgebungen rechnet man nur die Schenkungen zusammen, die bis zu einem bestimmten Zeitpunkt in der vermutlichen Absicht, die Erbschaftssteuer zu vermeiden, gegeben wurden. So rechnet man in Deutschland[74]) die Schenkungen zusammen, die innerhalb von 10 Jahren vor dem Tode des Erblassers stattgefunden haben; in England[75]) die in den drei letzten Jahren gegebenen Schenkungen. Das griechische Gesetz geht noch weiter und rechnet jede Schenkung in die Erbschaft ein, ohne Rücksicht, wann sie stattgefunden hat und ob der Zeitpunkt der Schenkung den Verdacht der Steuer-

[74]) Fritz Stier-Somlo: HWB. der Rechtswissenschaft. II. Bd. S. 318.
[75]) G. Schanz: HWB. 4. Aufl. VII. Bd. S. 205 ff.

umgehung rechtfertigt oder nicht. Daher müssen zum Zweck der Zusammenrechnung bei jeder Schenkung und Mitgift die Kontrahenten bei der notariellen Beurkundung eine Erklärung abgeben, ob schon früher einmal, gleichgültig wann, eine Schenkung oder Mitgift gegeben wurde. Das Gleiche gilt auch bei der Erbschaftssteuererklärung. Ja, es wird sogar, wenn es zu der Zeit, wo die Schenkung stattfand, noch keine Schenkungssteuer gab, diese Schenkung gleichwohl in die Steuerberechnung einbezogen. Eine solche Bestimmung ist offensichtlich zu streng und ungerecht, weil sie eigentlich eine rückwirkende Steuer bedeutet. Man kann nicht gut annehmen, daß mit einer solchen Schenkung die Absicht verbunden war, die Erbschaftssteuer zu vermeiden, wenn es zur Zeit dieser Schenkung überhaupt noch keine Erbschaftssteuer gegeben hat. Der Gesetzgeber wollte eben alle Vorteile, die einer Person durch eine andere im Laufe der Zeit zugekommen sind, als Einheit zusammenfassen und als solche besteuern. Nur bei der Einrechnung einer früher ausbezahlten Mitgift ist ein Betrag von 75 000 Drachmen, der immer steuerfrei ist, nicht einzubeziehen. Es ist selbstverständlich, daß bereits bezahlte Steuern von der neuen Steuer abzugsfähig sind.

Die Härte des griechischen Steuerrechts geht jedoch noch weiter: weil es keine diesbezügliche Bestimmung im Gesetz gibt, hat die Verwaltung des Finanzministeriums angenommen,[76]) daß, wenn im Falle der Zusammenrechnung der früheren Schenkungen und Mitgiften die zu entrichtende Gesamtsteuer infolge der Steuernachzahlung den Wert des restlichen Erbteils oder Vermächtnisses übersteigt, gleichwohl die ganze Steuer zu bezahlen ist, sofern der Steuerpflichtige nicht die Erbschaft oder das Vermächtnis ausgeschlagen hat, wozu er natürlich berechtigt war. Der oben dargelegte Fall kann eintreten bei der Einrechnung einer früheren Schenkung, die noch vor der Einführung des Gesetzes 1641 des Jahre 1919 oder in der ersten Zeit nach der Einführung dieses Gesetzes gemacht wurde, wo der Steuertarif niedriger war als heute. An einem praktischen Beispiel sei dies klargemacht: Angenommen, ein Adoptivkind hat von seinem Adoptivvater im Jahre 1918 durch Schenkung 4 Millionen Drachmen erworben, so hatte es damals 720 000 Drachmen Erbschaftssteuer und Stempelgebühren zu bezahlen. Stirbt der Vater im jetzigen Zeitpunkt und es erbt von ihm ein Vermögen von 1 Mill.

[76]) Runderlaß des Finanzministeriums 107/1921.

Drachmen, so beträgt die Erbschaftssteuer unter Einrechnung der früheren Schenkung 1 997 531 Drachmen. Von dieser Summe sind die bereits bezahlten 720 000 Drachmen abzuziehen und es bleiben somit noch 1 277 531 Drachmen zu entrichten, ein Betrag, der das restliche geerbte Vermögen um 277 531 Drachmen übersteigt. Diesen Betrag soll, nach der Auffassung der Finanzverwaltung, der Erbe aus seinem eigenen Vermögen bezahlen, sofern er die Erbschaft nicht ausgeschlagen hat. Eine solche Auffassung ist offensichtlich ungerecht und führt praktisch zur Konfiskation des ganzen Erwerbs von Todeswegen, falls dem nicht dadurch ausgewichen wird, daß der Erblasser sein Vermögen einer dritten Person vermacht oder von zweiter Person die Erbschaft ausgeschlagen wird. Eine solche Wirkung liegt aber zweifellos nicht in der Absicht des Gesetzgebers. Deswegen ist vom Standpunkt der Gerechtigkeit eine Regelung in der Weise geboten, daß die abzuziehende Steuer nach dem heutigen Tarif berechnet wird. Die Zusammenrechnung von Schenkung und Mitgift, die zu einer Zeit gegeben wurde, wo es noch keine Schenkungs- und Mitgiftsteuer gab, soll meines Erachtens überhaupt nicht stattfinden. Wenn man darauf aber schon nicht verzichten will, dann sollte man wenigstens die Aenderungen des Steuertarifs berücksichtigen und den jetzigen höheren Steuerbetrag in Abzug bringen, der nach dem heutigen Steuertarif abzuziehen wäre, nicht aber die nach früheren niedrigeren Tarifen bezahlte Steuer, außer es übersteigt die schon bezahlte Steuer den neu in Anschlag kommenden Steuerbetrag. Seit 1934 ist auch tatsächlich bei der Einrechnung einer früheren Mitgift diese Methode eingeführt worden. Bei der Zusammenrechnung der früheren Schenkungen einschließlich der Mitgiften wollte der Gesetzgeber jedoch nicht nur die Umgehung der Erbschaftssteuer verhindern, sondern eine Gesamtbesteuerung aller Vorteile des Erwerbers von Seiten des Erblassers einführen. Und in diesem Bestreben ist er dann, wie vorstehend ausgeführt, so weit gegangen, sogar eine rückwirkende Besteuerung einzuführen, deren Ueberspitzung außer Frage steht.

d Die Behandlung der Fideikommisse und Familienstiftungen.

Der Erblasser kann über sein Vermögen auch durch Universal-Fideikommiß oder Familien-Fideikommiß verfügen. In diesem Falle ist der Erbe (Fideikommissar) verpflichtet, das voll erworbene Ver-

mögen nach seinem Tode oder nach einer bestimmten Zeit an eine bestimmte andere Person zu übergeben. Weil dieser Vorerbe nur ein beschränktes Eigentum an dem erworbenen Vermögen hat, ist es m. E. recht und billig, daß er einer milden Besteuerung unterliegt. Deswegen besteuert ihn das Gesetz wie den Nutznießer. Bei aufeinanderfolgenden Fideikommissen gilt jeder Fideikommissar als Nutznießer. Nur der Letzte – an den das Vermögen frei übergeht — gilt als voller Eigentümer und es wird daher das volle Eigentum besteuert, und zwar nach dem Wert, den das Vermögen zur Zeit der letzten Uebertragung hatte und je nach dem Verwandtschaftsgrad zum ursprünglichen Erblasser, nicht zum letzten Fiduciar. Nur beim Familien-Fideikommiß gibt es einen Unterschied. Wenn der Nacherbe zur Zeit des Todes des ursprünglichen Erblassers noch nicht geboren ist, dann wird er besteuert nicht nach dem Verwandtschaftsgrad zum Erblasser, sondern zum letzten Vorerben, von dem er das Vermögen bekam.

2. *Technnik der Besteuerung.*

a) Steuerveranlagung und Steuererhebung.

Das Steuerergebnis hängt von der Veranlagung ab. Diese erfolgt in den bekannten typischen Phasen: Bekenntnis mit oder ohne Inventarverzeichnis, behördliche Nachprüfung, Verfahren und Bescheid. Eine gute Veranlagung und Erhebung der Steuern erhöht das Steueraufkommen und damit die Einnahmen des Staates und erlaubt zudem, die Steuersätze zu ermäßigen, wenn sie sich als zu hoch erweisen. Andererseits bewirkt eine schlechte Veranlagung und Erhebung der Steuern, wenn die Steuersätze noch so hoch sind, nur geringe Einnahmen und veranlaßt den Staat entweder zur Erhöhung der Steuersätze oder zur Einführung neuer Steuern. Damit das Steueraufkommen im Einklang mit den Steuergesetzen steht und zu einem befriedigenden Ergebnis führt, müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein: ein hochentwickeltes Steuergewissen der Bevölkerung und gut organisierte Steuerbehörden. Wenn diese Voraussetzungen fehlen, dann bleibt jede Steuer unergiebig, wie richtig auch die Steuerbasis sein möge. Deswegen befaßt sich sowohl die Wissenschaft als auch

die Praxis so intensiv mit der Frage der Steuerveranlagung und Steuererhebung.[77])

Es liegt im Wesen der Steuer, daß dabei ein Interessengegensatz auftritt. Auf der einen Seite ist der Staat bestrebt, aus der Privatwirtschaft ein Maximum an Steuern herauszuholen, auf der anderen Seite hat das Individuum, das durch die Steuer zur Bestreitung der Gesamtlasten beitragen soll, für diese Aufgabe gewöhnlich wenig Verständnis und stellt sein Privatinteresse voran. Kommt zum unentwickelten Steuergewissen noch eine unrationelle Verwendung der Steuergelder von Seiten des Staates hinzu, so wächst begreiflicherweise die Tendenz des Individuums, möglichst wenig Steuer zu entrichten und zu diesem Zwecke Einkommen und Vermögen zu verheimlichen.[78]) Deswegen muß jedes System der Steuerveranlagung darauf bedacht sein, Hinterziehungen nach Möglichkeit auszuschließen. Die Steuergesetze normieren für gewöhnlich sehr strenge Strafen gegen die Steuerpflichtigen, die ihre Pflicht nicht erfüllen. Aber wie die Praxis gezeigt hat, führen harte Strafen am allerwenigsten zum Ziele.[79]) Sie offenbaren in der Regel entweder Mängel der Steuerveranlagung und Steuererhebung, oder das Fehlen einer wirtschaftlichen Basis für die Steuergesetze.

Das herrschende System der Veranlagung der Steuer bei der direkten Besteuerung besteht in der Steuererklärung von Seiten des Steuerpflichtigen und in der Prüfung dieser Erklärung durch die Finanzbehörde. In Griechenland ist auch bei der Erbschaftssteuer das System der Steuererklärung eingeführt. Die Frist, binnen welcher die Erklärung abgegeben werden muß, beträgt bei Erbschaften und Vermächtnissen 6 Monate, vom Zeitpunkt des Todes des Erblassers gerechnet. Soweit ein Testament vorhanden ist, läuft die Frist von

---

[77]) Fritz Reinhardt: Deutsche Steuerzeitung, Jahrg. XXVI, Nr. 40, Oktober 1937, S. 995, formuliert den Standpunkt der Reichsfinanzverwaltung dahin, daß sie mit allen Mitteln bestrebt ist, auf Grund der bestehenden Gesetze eine möglichst gleichmäßige Besteuerung und einen möglichst hohen Steuerertrag zu erzielen, ohne zu Steuererhöhungen oder neuen Steuern greifen zu müssen.

[78]) Fr. Meisel: Das technische Problem der Erbschaftssteuer, in Festgabe G. Schanz, 2. Bd. S. 325: „Das Moralische versteht sich in Steuersachen niemals und nirgends von selbst. Von dem Wissen und Können des Steuerstaates hängt das Ergebnis der Steuer, der gute oder der schlechte Erfolg ab. Was in der Privatwirtschaft nicht greifbar, sichtbar aufliegt, das muß gesucht werden."

[79]) Vgl. A. Sbarunis: Die Einkommensteuer. Athen 1935. S. 399.

der Testamentseröffnung an. Diese zweite Bestimmung, die nicht unbegründet ist, weil ja der Erbe erst bei der Testamentseröffnung von der Erbschaft Kenntnis erhält und seine Verpflichtungen von diesem Zeitpunkt an laufen sollten, hat sich in der Praxis als nachteilig erwiesen. Es können z. B. testamentarische Erben, die selber die Testamentsurkunde im Besitz haben, die Erbschaft untereinander teilen, ohne das Testament de jure zu eröffnen. Das Finanzamt setzt daher, mangels einer Erklärung der Erben, die Steuer auf Grund der Intestaterbfolge fest. Die Steuerbehörde kann aber wegen der Schwierigkeit der Steuerveranlagung bei verzögerter Steuererklärung erst nach geraumer Zeit die Steuer einfordern. Die Erben schieben deshalb die Testamentseröffnung vielfach so lange hinaus, mit der Wirkung, daß die auf Grund der Intestaterbfolge festgesetzte Steuer ungültig wird und die 6monatliche Frist für die Abgabe ihrer Erklärung erst jetzt bei Testamentseröffnung zu laufen beginnt. Dadurch wird die Entrichtung der Steuer mindestens um 6 Monate weiter hinausgeschoben. Für den Fall aber, daß es zu einem Steuerverfahren kommt, können bis zur Einkassierung der Steuer Jahre vergehen. Es bedarf keiner Begründung, daß sich auf diese Weise natürlich die Arbeitslast der Steuerbehörde wesentlich erhöht.

Bei Schenkungen und Mitgiften ist keine Steuererklärung abzugeben, weil sie nämlich einer notariellen Beglaubigung bedürfen und der Notariatsakt für die Steuerbehörde als Erklärung gilt. Nur für den Fall, daß keine Schenkungsurkunde vorhanden ist, weil die Schenkung formlos erfolgte, besteht die Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung, und zwar binnen einem Monat vom Zeitpunkt der Schenkung an gerechnet.

In der Steuererklärung müssen nummerisch sowohl die vererbten Gegenstände angegeben werden als auch die die Erbschaft belastenden Passiven jeder Art, deren Abziehung durch das Gesetz gestattet ist und die sich beweisen lassen. Auch hat die Steuererklärung eine Schätzung des Wertes der Gegenstände zu enthalten. Auf Grund dieser Steuererklärung wird nach Abzug der Passiven die Steuersumme vorläufig festgesetzt. Es folgt nunmehr eine Prüfung der Steuererklärung daraufhin, ob die Angaben alle wahrheitsgetreu sind, ob die Schätzung der Gegenstände richtig, ob die Passiven tatsächlich bestehen und vorschriftsmäßig nachgewiesen sind. Hiernach wird die Steuer endgültig festgesetzt. Dieselbe Prüfung wird auch bei Schen-

kungen und Mitgiften vorgenommen, wenn es sich nicht um Bargeld handelt.

Nach der Prüfung der Steuererklärung schickt das Finanzamt dem Steuerpflichtigen einen Bescheid. Der Steuerpflichtige kann sich dem Standpunkt der Steuerbehörde anpassen und eine ergänzende Erklärung dazu abgeben, er kann aber auch auf seinem in der ersten Erklärung eingenommenen Standpunkt beharren und behaupten, daß die Schätzung des Finanzamts übertrieben sei. Das ist sogar der gewöhnliche Fall und die Möglichkeit hierzu ist dadurch gegeben, daß, wie gesagt, keine eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen für die Wertermittlung der Gegenstände bestehen und auch keine speziellen amtlichen Schätzungsorgane eingesetzt sind.

Im Näheren angeführt, ergibt sich folgende Praktizierung: Wenn sich der Steuerpflichtige der Auffassung der Steuerbehörde nicht unterwirft, erfolgt die Festsetzung des Wertes der Gegenstände und des entsprechenden Steuerbetrages durch einen Beschluß der Steuerbehörde. Gegen diesen Beschluß kann der Steuerpflichtige an eine dreigliedrige Kommission appellieren, die ihren Sitz am Amtssitz jedes Landgerichts hat. Diese Kommission wird gebildet: 1. aus einem Richter, 2. aus einem Staatsbeamten und 3. aus einem Ingenieur, Architekten oder Vermessungsbeamten. Die Zusammensetzung dieser Kommission bietet infolge der Beteiligung eines Richters als Vorsitzenden zweifellos eine Garantie für ein vom rein juristischen Standpunkt gerechtes Urteil. Nicht so geeignet erscheint sie hingegen für die tatsächlichen wertmäßigen Feststellungen. Die Steuer-Streitigkeiten sind aber zumeist nicht juristischer Natur, sondern betreffen die Schätzung der Steuerobjekte. Da von den Kommissionsmitgliedern gewöhnlich nicht die hiefür nötigen Fachkenntnisse zu erwarten sind und normalerweise infolge der räumlichen Entfernung die Gegenstände auch nicht in Augenschein genommen werden, so sind sie nicht in der Lage, sich über den Streitpunkt ein richtiges Urteil zu bilden. Sie helfen sich, wie die Praxis zeigt, infolgedessen auf die Weise, daß sie einen Mittelwert zwischen der Schätzung des Finanzamts und der des Steuerpflichtigen annehmen. Dieses Verfahren wäre an sich nicht übel, aber es dient nicht der Steuergerechtigkeit. Es führt vor allem dazu, daß die Steuerpflichtigen bewußt eine zu niedrige Schätzung machen, weil sie im vornehinein wissen, daß das Finanzamt eine höhere machen und die

Kommission einen Mittelwert festsetzen wird. Andererseits erstellt aber auch das Finanzamt nicht selten zu hohe Schätzungen, weil es annimmt, daß aller Wahrscheinlichkeit nach die Kommission, um auch der Auffassung des Steuerpflichtigen entgegenzukommen, diese eine Schätzung ja doch herabsetzen werde, selbst für den Fall, daß die finanzielle Schätzung dem wirklichen Wert entspräche.

Gegen die Beschlüsse dieser Kommission gibt es eine weitere Berufungsmöglichkeit an eine wiederum dreigliedrige Kommission zweiter Instanz, wie solche im Amtssitz einiger Oberlandesgerichte bestehen. Eine Berufung ist aber nur gestattet für Differenzen von über 1000 Drachmen zwischen der Steuererklärung und der amtlichen Festsetzung des zu besteuernden Wertes. Wenn die Differenz jedoch 20 000 Drachmen übersteigt, dann ist nicht die obengenannte Kommission, sondern der Finanzhof für die Berufung zuständig. Die oben erwähnte Kommission wird gebildet: 1. von einem Oberrichter, 2. einem höheren Finanzbeamten und 3. einem sachkundigen Privatmann. Das Recht zur Berufung an diese Kommission hat sowohl der Steuerpflichtige als auch des Fiskus. Das Urteil, das von hier aus ergeht, ist nun für beide Teile bindend, was ebenso für die Stellungnahme des Finanzhofes gilt.

Für unaufrichtige Steuerbekenntnisse sind vom Gesetz Strafen normiert in der Form von Zuschlägen. Auch die Unterlassung einer Steuererklärung wird in dieser Weise bestraft. Aber in der Praxis hat sich diese Strafe als nutzlos erwiesen. Die Steuerpflichtigen machen zumeist, soweit sich das beurteilen läßt, trotzdem unwahre Angaben. Außerdem gebrauchen sie häufig alle zulässigen Rechtsmittel, um auf diese Weise wenigstens einen Aufschub der Steuerentrichtung zu erreichen. Dies gelingt ihnen auch, vornehmlich bei größeren Wertobjekten, da die Verhandlungen hierüber vor den Rechnungshof kommen, der bezeichnenderweise regelmäßig mit solchen Sachen überlastet ist, so daß sich die Entscheidung jahrelang hinziehen kann.

In dem Bestreben, die Steuer entweder überhaupt nicht zu zahlen oder eine Herabsetzung der Steuer zu erreichen, wurden die Steuerpflichtigen von den bisherigen Regierungen sogar noch unterstützt durch die Einführung der sogen. Steueramnestien. Durch diese erreichen die Steuerpflichtigen nicht nur, daß sie von jeder Steuerstrafe frei bleiben, sondern auch eine Herabsetzung der Steuer. Sie brauchen

dazu nur geltend zu machen, daß sich ihre wirtschaftliche Lage in der Zwischenzeit zu ihren Ungunsten verändert hat und die ursprünglich festgesetzte Steuer infolgedessen für sie untragbar geworden ist.

Eine solche Haltung des Staates muß zum völligen Ruin des Steuergewissens führen. Wer seine Steuerpflicht gegenüber dem Staat getreulich erfüllt, gilt als unvernünftig; und das mit Recht! Denn er sieht doch, daß meist die unredlichen Steuerträger nicht nur keine Strafen zahlen, sondern sogar risikolos eine Verringerung der Steuer erzielen. Die Anwendung aller nur möglichen Rechtsmittel ist in der Regel ohne jegliche Nachteile. Nach dem Urteil des Staatsrates[80]) sind die Steuergerichte nicht berechtigt, über die Stellungnahme des Fiskus hinauszugehen. Auch sind die Prozeßgebühren von vornherein viel zu niedrig, um abschreckend zu wirken. Für eine Verhandlung vor der 1. Instanz betragen sie 100 Drachmen (RM. 2.40), für die Berufungsverhandlung 5 % der strittigen Steuersumme, aber auf keinen Fall mehr als 5000 Drachmen (RM. 125). Diese Kosten sind aber namentlich bei größeren Erbschaften viel zu niedrig und selbst im Falle der Verurteilung kann es leicht sein, daß sie niedriger sind als der Betrag, den der Steuerpflichtige durch die Hinausschiebung des Prozesses erspart hat.

Nach den Bestimmungen des griechischen Erbschaftssteuergesetzes über die Steuererhebung ist die Erbschaftssteuer gleichzeitig mit dem Ablauf der Frist für die Steuererklärung zu entrichten; bei Schenkungen und Mitgiften gleichzeitig mit der Ausstellung der notariellen Urkunde. Wenn keine Erklärung abgegeben wurde, dann wird die Steuer durch einen Beschluß des Finanzamtes festgesetzt. Erfolgte eine Einwendung gegen den Beschluß des Finanzamts, dann wird die Entrichtung der Steuer bis zur Verhandlung über die Einwendung aufgeschoben. Die Ergreifung der Berufung gegen den Beschluß der ersten Kommission hat jedoch keine aufschiebende Wirkung.

Von Bedeutung für die griechische Erbschaftssteuer ist das dem Steuerpflichtigen allgemein eingeräumte Privilegium, $^1/_{10}$ der Steuer in bestimmten Staatspapieren zu bezahlen. Dies ist für den Steuerzahler ein Vorteil, weil die Papiere zum Nominalwert angenommen werden, während der Kurs immer niedriger ist. Das in England be-

[80]) Der „Staatsrat" hat in Griechenland dieselben Funktionen wie der Oberste Finanzgerichtshof für Deutschland.

stehende System der Versicherung der Erbschaft gegen die zu bezahlenden Erbschaftssteuern, damit die Erbschaft frei an die Erben übergeht, ist in Griechenland unbekannt.[81])

b) Stundung der Steuerschuld.

Wie alle analogen Gesetzgebungen anderer Länder, so kennt auch das griechische Erbschaftssteuergesetz eine Stundung der Steuerschuld. Es ist zulässig, die Erbschaftssteuer in Raten zu bezahlen, und zwar in der I. und II. Klasse in 4 Halbjahresraten, in den übrigen Klassen in 6 Halbjahresraten.[82]) Nach einem allgemein angenommenen Grundsatz soll sich die Anzahl der Raten bei der Erbschaftssteuer nach der Höhe des Steuersatzes richten. Durch die Ratenzahlung soll die Vernichtung der Kapitalien vermieden werden. Wenn die Raten dem Steuertarif angepaßt, ferner entsprechend zahlreich und auf einen längeren Zeitraum verteilt sind, geben sie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Steuer vom Einkommen aus dem Vermögen zu bezahlen und nicht vom Vermögen selbst. Daß Letzteres sowohl vom Standpunkt der Privat- als auch der Volkswirtschaft verderblich ist, steht außer Frage. Die Kapitalvernichtung bildet denn auch den wichtigsten Einwand, den die Gegner der Erbschaftssteuer gegen sie erheben; wogegen die Verteidiger dieser Steuer geltend machen, daß durch die Bewilligung der Ratenzahlung die Gefahr der Kapitalvernichtung behoben oder wenigstens stark abgeschwächt wird.

Die Zahl der durch das griechische Gesetz bewilligten Raten ist zu gering. In Deutschland z. B. werden bis zu 10 Jahresraten bewilligt und wenn es sich um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt, kann ihre Zahl sogar auf 20 erhöht werden. In England hat man 16 Halbjahresraten, verzinslich mit 3 %.[83]) In Griechenland ist dagegen außer der geringen Zahl der Raten auch die Verzinsung sehr hoch. Sie ist mit 9 % festgesetzt, so daß man kaum von einer nennenswerten Erleichterung mehr sprechen kann. Denn zu einem solchen oder gar niedrigeren Zinsfuß verschafft sich der Steuerpflichtige leicht auf dem freien Markt ein Darlehen und kann damit die Steuer auf einmal bezahlen. Es ist allerdings anzunehmen, daß der hier zur Anwendung gelangende amtliche Zinsfuß mit der Zeit herabgesetzt wird. Jedenfalls ist die Anrechnung so

[81]) G. Schanz: HWB. 4. Aufl. 3. Bd. 1926. S. 811.
[82]) § 3 des Gesetzes vom 24. 8. 1931 für die Erhebung der Staatseinnahmen.
[83]) Fritz Terhall: Finanzwissenschaft. 1930. S. 387.

hoher Zinsen, die allenfalls bei einer Darlehensschuld angemessen wären, aber nicht bei einer Steuerschuld, nicht nur ungerecht, sondern auch nicht im Interesse der Volkswirtschaft gelegen. Der vom Gesetzgeber beabsichtigte Zweck der Ratenzahlung ist ja der, daß die Steuer vom Einkommen bezahlt werden kann; kein Kapital trägt aber, wie immer man es anlegt, so hohe Zinsen. Abgesehen von der Höhe des Zinsfußes wird die Bewilligung zur Ratenzahlung auch nicht immer erteilt. Diese Bewilligung ist völlig dem Belieben des Finanzamtsdirektors überlassen, auch dann, wenn die für die Ratenzahlung gegebene Sicherheit mehr als ausreichend ist. Wenn er der Meinung ist, daß der Steuerpflichtige imstande ist, die Steuer auf einmal zu bezahlen, dann kann er die Bewilligung der Ratenzahlung verweigern. Die Tatsache, daß in der Erbschaft Bargeld vorhanden ist, ist jedoch kein Beweis, daß der Erbe auch in der Lage ist, dieses gesamte Bargeld zur Bezahlung der Steuer zu verwenden. Denn es ist ja möglich, daß er auch unaufschiebbare Verpflichtungen übernommen hat und daß er, wenn er alles Bargeld für die Bezahlung der Erbschaftssteuer verwenden würde, Vermögenswerte rasch veräußern oder Darlehen zu ungünstigen Bedingungen aufnehmen müßte, um seinen Verpflichtungen nachkommen zu können. Um dergleichen zu verhindern, wurde aber eben die Ratenzahlung geschaffen.

In der Erkenntnis, daß die Zahl der Raten zu klein ist, wurde denn auch durch das Gesetz 6176/95 vom Jahre 1934 eine Verdoppelung der Raten ermöglicht. Es ist dazu ein begründetes Ansuchen des Steuerpflichtigen erforderlich sowie der Beschluß einer Kommission, die ihren Amtssitz in Athen beim Finanzministerium hat. Dieser Beschluß braucht außerdem noch die Genehmigung des Finanzministers. Hierzu ist zu bemerken, daß es bei der Erbschaftssteuer eigentlich keiner besonderen Begründung der Ratenzahlung bedarf und ein solches umständliches Verfahren nur dazu dient, dem Steuerpflichtigen unnötige Kosten zu verursachen und die Behörden zwecklos in Anspruch zu nehmen. Uebrigens werden, nachdem der Staat beinahe dieselben Sicherheiten verlangt, wie sie in der Privatwirtschaft üblich sind, bei dem hohen Zinsfuß ohnedies nur wenige um diese Bewilligung nachsuchen, nämlich diejenigen, welche absolut keine anderen Mittel zur Verfügung haben und wirklich außerstande sind, die Steuer auf einmal zu erlegen.

Dem Gesetzgeber war es aus rein fiskalischen Gründen um die möglichst rasche Einbringung der Steuer zu tun. Dieser Standpunkt ist zu verstehen. Hierbei wurde jedoch auf die Interessen der Privat- und Volkswirtschaft recht wenig Rücksicht genommen. Damit sich die Bezahlung der Steuer in Raten als nützlich erweist, wie auch aus Gründen der Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit, ist unbedingt eine generelle Vermehrung der Ratenzahl geboten; selbstverständlich unter der Voraussetzung, daß eine hinreichende Sicherstellung geleistet wird. Auch ist es notwendig, den Zinsfuß bei Ratenzahlungen auf ein vernünftiges Maß herabzusetzen; er sollte niedriger sein als der gesetzliche und auch niedriger als der, welchen der Steuerpflichtige auf dem freien Markt zu bezahlen hätte.

c) Schutzbestimmungen gegen Steuerhinterziehung.

Die Steuergesetze haben, um die Steuerpflichtigen zur Einhaltung ihrer Bestimmungen zu zwingen, verschiedene Strafzuschläge für Steuer-Unredlichkeiten vorgesehen. Auch das Erbschaftssteuergesetz normiert solche Strafzuschläge in verschiedener Höhe. Wurde überhaupt keine Steuererklärung abgegeben, so wird ein Zuschlag in voller Höhe der Steuer erhoben; wurde die Erklärung erst nach Ablauf der 6-monatlichen Frist abgegeben, so beträgt der Zuschlag 1 bis 25 % der Steuer, und zwar entsprechend der Dauer der Verspätung. Soweit die Schätzung des Wertes der Erbschaft zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus eine Differenz aufweist, die größer ist als ¼ des vom Fiskus geschätzten Wertes, muß entsprechend der Größe der Differenz der Steuerpflichtige einen Strafzuschlag bezahlen, der bis zur Hälfte des hinterzogenen Steuerbetrages ausmachen kann. Dabei wird nicht darauf Rücksicht genommen, ob und inwieweit die abgegebene Steuererklärung eine absichtliche falsche Schätzung darstellt.[84])

Hohe Steuerstrafen allein vermehren erfahrungsgemäß nicht die öffentlichen Einnahmen und dienen auch nicht zur Hebung der Steuermoral. Sie bewirken in beiden Hinsichten das gerade Gegenteil. Sie treiben die Steuerpflichtigen nur dazu, auf jegliche Weise der Steuer zu entgehen.[85]) Wenn eine Steuer ungerecht und untragbar ist, wenn sie nicht der Steuerfähigkeit angepaßt ist, dann nehmen

[84]) Art. 54 des Erbschaftssteuergesetzes.

[85]) A. Agelopulos: Die direkte Besteuerung in Griechenland. Athen 1933. S. 74 f u. 113 f.

die Hinterziehungen trotz der angedrohten Strafen außerordentlichen Umfang an. Statt weitgehend mit Strafen operieren zu wollen, wäre es daher in einem solchen Falle besser, die Steuergesetzgebung zu revidieren und auf eine vernünftigere Basis zu stellen. Wenn zu einem Steuersatz von 50-70%, wie er maximal bei der Erbschaftssteuer besteht, noch eine Steuerstrafe in derselben Höhe hinzukommt, dann übersteigt ja Steuer und Strafe zusammengenommen den ganzen Erwerb. Solch weitgehende Strafen bestanden nun tatsächlich im griechischen Erbschaftssteuerrecht bis zum Jahre 1928. Mit Gesetz 3603 wurden diese Strafen jedoch, wie oben dargestellt, wesentlich herabgesetzt. Deshalb haben sich die Steuergerichte und die Oberste Finanzbehörde genötigt gesehen, Gesetzesverletzungen ungeahndet zu lassen, weil es sich ja in einem solchen Falle nicht mehr um eine Besteuerung handelt, sondern um eine Konfiskation. Diese Nachsicht hat allerdings die üble Folge, daß die unredlichen Steuerpflichtigen ohne Strafe davonkommen und die den Fiskus schützenden Strafandrohungen weitgehend wirksam werden.

Strenge Steuerstrafen gab es früher auch in der deutschen Erbschaftssteuergesetzgebung. So wurden durch § 49 des Erbschaftssteuergesetzes vom 3. Juni 1906 für den Fall der Nichterklärung Steuerstrafen vom 2- bis 4-fachen der entsprechenden Steuer auferlegt und für den Fall, daß es dem Finanzamt nicht ermöglicht wurde, den Wert der Erbschaft festzustellen, eine Geldstrafe bis zu 2000 Mark auferlegt. Diese Strafen sind aber durch das neue Erbschaftssteuergesetz außer Kraft gesetzt worden und erfuhren eine generelle Regelung in der Reichsabgabenordnung. Es versteht sich von selbst, daß gegen den unredlichen Steuerpflichtigen scharfe Strafmaßnahmen ergriffen werden sollen, aber sie sollen vernünftig, d. h. vor allem durchführbar sein.

Außer den Strafen, die zur Sicherung der Steuereingänge angedroht werden, hat das Gesetz auch verschiedene Strafen gegen Dritte vorgesehen, die mit Erbschaften, Schenkungen oder Mitgiften irgendwie dienstlich, handelsrechtlich oder privatrechtlich in Berührung kommen. Sie werden den Testamentsvollstreckern, Standesbeamten, Notaren, Banken, Versicherungsgesellschaften und Privatpersonen gewisse Verpflichtungen auferlegt. Die Notare z. B. dürfen keine Schenkungs- und Mitgiftverträge beurkunden, bevor nicht die entsprechende Steuer bezahlt und ihnen eine Betätigung hierüber vor-

gewiesen wurde. Sie dürfen auch keine Verträge über die zu einer Erbschaft gehörigen Gegenstände beglaubigen, ohne Bestätigung des Finanzamts, daß die Erbschaftssteuer bezahlt ist. Jeden Monat sind sie verpflichtet, an das Finanzamt Abschriften der geschlossenen Schenkungs-, Mitgift-, Güterteilungsverträge und Vergleiche einzusenden.

Beim Gericht darf zu keinem Rechtsstreit über ein Vermögensobjekt Beschluß gefaßt werden, das zu einer Erbschaft sachlich oder rechtlich in Beziehung steht, ohne daß eine Bestätigung des zuständigen Finanzamtes die Bezahlung der den Erbfall betreffenden Steuer vorliegt. Banken, Aktiengesellschaften, Wechselagenten Börsenmakler, Eskompteure, Depositeure, Staatsbeamte oder andere bloße Inhaber von der Erbmasse zugehörigen Geldsummen oder beweglichen Sachen sollen an Anspruchberechtigte nichts abgeben, ohne die Bestätigung des Finanzamts, daß für diese Sachen die Steuer bezahlt ist. Weiters sind die Standesämter verpflichtet, am Ende jeden Monats dem Finanzamt ein Verzeichnis über die Todesfälle in ihrem Bezirk einzusenden mit einer kurzen Aufstellung der hinterlassenen Gegenstände.

Allzu streng und die zulässige Grenze überschreitend ist die Gesetzesbestimmung, wonach der letzte Besitzer von unbeweglichen Sachen, die zu einer Erbschaft gehören, mit den Erben und Vermächtnisnehmern für die Entrichtung der Erbschaftssteuer solidarisch haftet. Da die Veräußerung von Immobilien nur notariell erfolgen kann und der Notar verpflichtet ist, sich zu vergewissern, daß die Steuer bereits entrichtet wurde, muß der Käufer bei Abschluß des Vertrages annehmen, daß alles in Ordnung ist und es ist eine krasse Ungerechtigkeit, daß man ihn nachträglich z. B. für eine unwahre Steuererklärung des Erben und Verkäufers haftbar macht. Die Folge dieser Bestimmung ist eine Erschwerung des Immobilienverkehrs. In der Praxis hat sich denn auch tatsächlich häufig genug der Fall ereignet, daß vom Käufer eines Grundstücks ein Steuernachtrag bezahlt werden mußte, entweder weil das Grundstück vom Finanzamt höher geschätzt wurde als in der Steuererklärung des Steuerträgers, oder weil später noch anderes Vermögen entdeckt wurde, durch das sich die Steuer infolge des Progressivsystems erhöhte. Und da der Fiskus diesen Fehlbetrag nicht vom Erben ein-

kassieren konnte, weil dieser kein Vermögen mehr hatte oder weil er z. B. ausgewandert war, hielt er sich an den Käufer. Dies wäre nur dann gerechtfertigt, wenn der Käufer irgendwie etwas mit der falschen Steuererklärung zu tun gehabt hätte. Wenn er aber daran unbeteiligt war und sich keinerlei Gesetzesverletzung zuschulden kommen ließ, wie kommt er dazu, eine materialle Einbuße zu erleiden, die noch dazu Strafcharakter hat? Der Gesetzgeber kann doch nicht den Käufer verpflichten, beim Abschluß des Kaufvertrages festzustellen, welches Vermögen der Verkäufer geerbt hat und welches der wirkliche Wert des Vermögens ist, damit der Fiskus den entsprechenden Betrag einkassieren könne, nachdem diese Feststellung nicht einmal die dafür bestimmten Steuer-Organe einwandfrei vornehmen konnten. Es ist, kurz gesagt, eine juristische Unmöglichkeit, für den schlechten Willen des Erben oder Vermächtnisnehmers einen Dritten zu bestrafen.

Damit der Steuerpflichtige nicht auf unbeschränkte Zeit in Zweifel und Unsicherheit bezüglich seiner Steuerverpflichtung bleibt, hat der Gesetzgeber die Verjährung des staatlichen Anspruchs gegen ihn eingeführt. Innerhalb drei Jahren vom Zeitpunkt der Steuererklärung oder des Vertragsabschlusses bei Schenkungen und Mitgiften hat das Finanzamt das Recht, die Richtigkeit der Steuererklärung oder der im Schenkungs- oder Mitgiftvertrag angegebenen Werte zu bezweifeln. Mit Ablauf dieser Frist ist eine diesbezügliche Forderung verjährt und das Finanzamt ist fortan nicht mehr berechtigt, Nachtragsforderungen zu stellen. Auch im Falle, daß keine Erklärung — sei es über die ganze Erbschaft oder einen Teil davon — abgegeben wurde, besteht eine Verjährung, und zwar nach 10 Jahren, gerechnet vom Tode des Erblassers.

Das System der Verjährung ist aus dem eingangs erwähnten Grunde im allgemeinen zweifellos berechtigt. Es kann aber unter Umständen auch unberechtigte Vorteile verschaffen. Durch die Verjährung im Steuerrecht wird gewissermaßen eine Belohnung ausgesetzt für jene unredlichen Steuerpflichtigen, die es verstehen, durch ihre Manöver der Kontrolle der Behörde so lange zu entgehen, bis die Verjährung eingetreten ist, wonach sie in aller Ruhe die Früchte ihres Steuerbetruges genießen können — was natürlich nicht in der Absicht des Gesetzgebers liegt.

IV. Die Frage des staatlichen Erbanspruches.

Was die Begründung der Erbschaftssteuer anlangt, so wurden in der Literatur verschiedene Theorien aufgestellt; die einen betrachten sie als eine Verkehrssteuer (Vocke, L. v. Stein),[86] andere bezeichnen sie auf Grund der Aequivalenztheorie als Gebühr wegen der Beihilfe, welche der Staat bei der Uebertragung der Erbschaft oder im Falle von Streitigkeiten zwischen den Erben leistet (Rau, Eschenbach);[87] wieder andere sehen in ihr eine Ergänzung der Einkommens- und Vermögenssteuer, die der Erblasser zu Lebzeiten nicht in voller Höhe bezahlt habe und die bei Gelegenheit seines Todes, wo das ganze Vermögen zur Kenntnis des Finanzamts kommt, nachträglich entrichtet wird (Haensel, Schäffle, Lotz).[88] Manche basieren die Erbschaftssteuer auf dem Moment der Bereicherung, weil sich nämlich die Steuerfähigkeit des Erben durch den Vermögenszuwachs erhöht und es nur billig ist, wenn er von der Bereicherung einen Teil an die Volksgemeinschaft abtritt (G. Schanz).[89] In der Mehrzahl des einschlägigen Schrifttums (Scheel, Baron, Adolf Wagner u. a. m.)[90] werden dieser Steuer vor allem solche sozialpolitische Zwecke zugeschrieben, die bei anderen Steuern nicht so sehr im Vordergrund stehen. Nach dieser Meinung soll die Erbschaftssteuer ein Mittel zum Vermögensausgleich darstellen und verhindern, daß

---

[86] Vocke: Die Aufgaben, Auflagen und die Steuer vom Standpunkt der Geschichte und der Sittlichkeit. Stuttgart 1887. S. 621.
Derselbe: Grundzüge der Finanzwissenschaft. Leipzig 1894. S. 121.
L. v. Stein: Lehrb. d. Finanzwissensch. Leipzig 1875. 3. Aufl. S. 529 ff.

[87] K. H. Rau: Grundsätze der Finanzwissensch. Heidelberg 1864/65. — 5. Aufl. 1. Abt. S. 371 ff. 2. Abt. S. 207.
Eschenbach: Erbrechtsform und Erbschaftssteuer. Berlin 1891.

[88] Schäffle: Die Grundsätze der Steuerpolitik. Tübingen 1880. S. 508.
P. Haensel: Die Erbschaftssteuer in England. Finanzarchiv 25 (1908). S. 590.
Lotz: Finanzwissenschaft. II. Aufl. 1931. S. 644 f.

[89] G. Schanz: HWB. 4. Aufl. III. Bd. S. 695 ff.
Derselbe: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarchiv 13 (1896). S. 1 ff.

[90] H. v. Scheel: Erbschaftssteuer u. Erbrechtsreform. Jena 1877.
J. Baron: Zur Erbschaftssteuer. Jb. f. Nat. Herausgegeben von Hilderbrand und Conrad 26 (1876). S. 275 ff.
Ad. Wagner: Finanzwissenszhaft. 2. Teil. 2. Aufl. Leipzig 1890. S. 566 ff.

das Privateigentum allzu mächtig wird. Gleichzeitig bringt man diese Steuer mit dem Erbrecht in Verbindung und fordert eine entsprechende Regelung desselben zugunsten der Gemeinschaft und zu Lasten des Einzelnen.[91]) Diese Auffassung haben sich viele Gesetzgebungen zu eigen gemacht; entweder in der Weise, daß sie den Staat durch eine entsprechende Regelung des Intestatrechtes direkt als Miterben berufen oder indirekt durch die auf allen Erben lastende Erbschaftssteuer und durch Progression der Steuersätze, nicht nur nach dem Grade der Verwandtschaft, sondern auch nach der Größe des Erwerbs. Der Umstand, daß der Staat bzw. die Gemeinde vielfach anstelle der Familie von ehedem getreten ist, so bei der Fürsorge für das Individuum im Falle von Alter, Krankheit oder Unglücksfällen, daß ferner der heutige Staat durch seine Organisation von Wirtschaft und Recht auf indirektem Wege viel mehr zur Schaffung des persönlichen Vermögens beiträgt als die Familienmitglieder auf direktem Wege; dieser Umstand gibt Staat und Gemeinde ein Anrecht auf Beteiligung an den Erbschaften.[92]) Diese Beteiligung soll jedoch nach allgemeiner Auffassung eine solche sein, daß sie nicht die persönliche Initiative zur Schaffung von Vermögen durch Fleiß und Sparsamkeit lähmt, denn dies wäre zweifellos für die Volkswirtschaft von Nachteil. Die von J. Baron[93]) vertretene Theorie, nach welcher der Staat nicht der Urheber des Erbrechts ist, sondern die Kinder einen natürlichen Anspruch auf das Vermögen der Eltern haben und dem Staat nur die Regelung dieser Ansprüche und die Art ihrer Durchführung obliegt, so daß er weder berechtigt ist, an der Erbschaft teilzunehmen, noch auch die Kinder zu besteuern; diese Theorie wird heute von niemand mehr vertreten und es ist überall die Besteuerung der Nachkommen eingeführt. Das gegen die Besteuerung der Kinder und Ehegatten angeführte Argument, daß sie beim Erwerb des Familienvermögens mithelfen, ist in dieser Verallgemeinerung nicht stichhaltig. So hat der Abgeordnete E. Bernstein[94]) im Reichstag von 1906 bezüglich der Besteuerung von Deszendenten und Ehegatten bemerkt, daß die Ehe-

---

[91]) H. Scheel, a.a.O., S. 40 f.

[92]) Derselben Meinung war auch A. Andreades: Finanzwirtschaft u. Statistik. II. Bd. Athen 1914. S. 161.

[93]) J. Baron: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik. XXVI. Jahrg. 1876. S. 285 ff.

[94]) Stenogr. Bericht des Reichstages 1905—1906. Bd. XIV. S. 3050 ff.

gatten und Kinder zweifellos in vielen Fällen zur Schaffung des Vermögens mitgewirkt haben. Wenn jedoch die Steuer 2 –6 % betrage, dann würde diese Mitwirkung mit 94 -98 % bewertet und es werde wohl niemand behaupten, daß dies den Tatsachen entsprechen könne. Bei der Beratung über den Entwurf des Erbschaftssteuergesetzes im Reichstag von 1919 hat der Abgeordnete Bekker[95]) eine gleichzeitige Abänderung des Erbrechts vorgeschlagen, und zwar ein erweitertes Recht des Staates bei Intestaterbfolge und eine Beschränkung der freien testamentarischen Verfügung. Aehnliche Vorschläge hat im italienischen Parlament der Abgeordnete Matteotti[96]) im Sinne der Theorie des Professors Rignano gemacht.[97]) Darnach sollte die Erbschaftssteuer progressiv sein, entsprechend der Zahl der stattgefundenen Uebertragungen von Todeswegen: ein vom Erblasser selbst geschaffenes Vermögen sollte vererbbar sein, hingegen ein schon von ihm geerbtes Vermögen ganz an den Staat übergehen. Besonders nach dem großen Krieg, als der Finanzbedarf der Staaten sehr gestiegen war, machte sich allseits eine Tendenz bemerkbar, die Erbschaftssteuer unabhängig vom Verwandtschaftsgrad festzusetzen und auch das gesetzliche Erbrecht der entfernteren Verwandten zugunsten des Staates und der Gemeinde einzuschränken.[98]) Auch bevölkerungspolitische Erwägungen haben in manchen Ländern, so in Frankreich, Belgien und Deutschland, zu einer entsprechenden Regelung der Erbschaftssteuer geführt.[99])

In der griechischen Gesetzgebung sind die von der Wissenschaft vertretenen Ansichten nicht unbeachtet geblieben. So wurde außer der Einführung einer allgemeinen, wenn auch progressiv gestalteten Erbschaftssteuer, ohne grundsätzliche Rücksicht auf den Verwandtschaftsgrad auch eine entsprechende Regelung des gesetzlichen Erbrechtes vorgenommen. Die in der griechischen Wissenschaft und in

---

[95]) Stenogr. Bericht der Verhandlungen der Nationalversammlung. Bd. 338, S. 896.

[96]) G. Schanz: HWB. 4. Aufl. 3. Bd. 1926. S. 798.

[97]) Vgl. Engenio Rignano: Zur Frage der wirtschaftlichen Demokratisierung (i. Archiv f. Soz.Wiss. u. Soz.Pol. Bd. 50. 1922/23. S. 227 ff.).

[98]) W. v. Blume: in HWB. 4. Aufl. III. Bd. S. 786.

[99]) Fr. Terhalle: Leitfaden der deutschen Finanzpolitik. München 1936, S. 115: „Unsere heutige Reichserbschaftssteuer ist das Ergebnis der Steuerreform vom Oktober 1934. Diese letzte Regelung dient im wesentlichen der Verwirklichung der bevölkerungspolitischen Gedanken des Nationalsozialismus.“ Vgl. auch W. Lotz: Finanzwissenschaft. 2. Aufl. 1931. S. 637.

politischen Kreisen herrschende Auffassung, daß wegen des engen Verbandes der griechischen Familie eine Besteuerung der Deszendenten überhaupt unangebracht sei, wurde, wie schon erwähnt, im Jahre 1914 verlassen und auch die Besteuerung der Deszendenten eingeführt, die, wenn auch im Anfang nur gering, im Laufe der Jahre doch mehrmals erhöht wurde. Die alten Bestimmungen des Justizianischen Rechtes über das Erbrecht, die für das griechische Volk nicht nur während der byzantinischen Zeit und unter der Türkenherrschaft, sondern, soweit es sich um die gesetzliche Erbfolge handelt, bis in die Gegenwart galten, wurden im Jahre 1920 abgeändert. Bis dahin war das gesetzliche Erbrecht der Verwandten unbegrenzt. Durch das Gesetz 2310 vom Jahre 1920 wurden jedoch diese Bestimmungen des Justizianischen Rechtes aufgehoben und anstelle der entfernten Verwandten trat nunmehr der Staat. Hinsichtlich des testamentarischen Erbrechts wurde keine Beschränkung eingeführt, sondern blieben die Bestimmungen des Justizianischen Rechtes weiterhin in Kraft.

Eine Beschränkung des gesetzlichen Erbrechts haben bekanntlich auch andere Länder schon eingeführt, während bezüglich der Beschränkung des testamentarischen Erbrechts nur Beratungen stattfanden.[100]) Zufolge dem Gesetz 2310, das nach dem Muster des Schweizer Gesetzes abgefaßt ist, wurde das gesetzliche Erbrecht auf die Blutsverwandten bis zum 4. Grade beschränkt. Die entfernteren Verwandten sind von der Erbfolge ausgeschlossen und an ihre Stelle trat der Staat.

Die zur gesetzlichen Erbfolge berufenen Verwandten werden in fünf Ordnungen eingeteilt. In die 1. Ordung gehören die Kinder und deren direkte Nachkommen ohne Beschränkung, in die 2. Ordnung die Eltern und deren Nachkommen bis zum 3. Grad, in die 3. Ordnung die Großeltern und deren Nachkommen bis zum 2. Grad, in die 4. Ordnung die Urgroßeltern, und zwar nur sie, aber niemand von ihren Nachkommen. In allen diesen vier Ordnungen erbt auch der Ehegatte mit. Wenn von den erwähnten Verwandten niemand vorhanden ist, dann wird in der 5. Ordnung der Ehegatte als alleiniger Erbe berufen. Wenn aber auch kein überlebender Ehegatte vorhan-

---

[100]) W. v. Blume: HWB. 4. Aufl. III. Bd. S. 786 ff.
Ferner A. Wagner: Finanzwissenschaft. IV, 2, 1890. S. 569; Wagner bezeichnet die Beschränkung des ges. Erbrechtes als zweckmäßig, nicht aber eine solche des testamentarischen Erbrechtes.

den ist, dann schafft das Gesetz eine 6. Ordnung, in welcher der Staat als einziger Erbe berufen ist. Die Beschränkungen dieses Gesetzes übertreffen an Strenge die anderen Staaten. So sind Anverwandte des 4. Grades, wie die Geschwister der Urgroßeltern, von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen. Noch strenger ist das Gesetz gegenüber dem Ehegatten. Wenn dieser in der 5. Ordnung allein erbt, wird sein Erbrecht auf die Summe von 500 000 Drachmen beschränkt; über diese Summe hinaus hat der Staat einen Anspruch auf die Hälfte der restlichen Erbmasse. Derartige Bestimmungen über Beschränkung des gesetzlichen Erbrechtes des Ehegatten gibt es in anderen Gesetzgebungen nicht. Dazu kommt noch, daß die Summe von 500 000 Drachmen nach der Entwertung der Drachme sehr niedrig ist; da sie, nach dem heutigen Kurs der Drachme gerechnet, mit ungefähr 12 000 RM. zu veranschlagen ist. Wenn es die Absicht des Gesetzgebers gewesen wäre, den Erwerber von über 500 000 Drachmen so streng zu besteuern, dann wäre nicht einzusehen, warum nicht auch die übrigen gesetzlichen Erben einer so strengen Besteuerung unterliegen sollten und nicht bloß der Ehegatte. In der ursprünglichen Fassung dieser Bestimmung [101]) war ein Erwerb von 500 000 Drachmen wegen der damaligen Größe der Summe selten, während heute, nach der Geldentwertung, etwas ganz gewöhnliches darstellt. Die Besteuerung der Ehegatten in einem solchen — also bei erbrechtlicher Erbfolge — mit einem Steuersatz von 50 % ist offensichtlich zu hoch und auch ungerecht, wenn man in Betracht zieht, daß nach dem Erbschaftssteuergesetz die höchsten Steuersätze bei testamentarischem Erbrecht für die Ehegatten nicht einmal bei einem Erwerb von 15 Mill. Drachmen auf 20 % ansteigen. In Gesetzgebungen anderer Staaten wird der Ehegatte meist wie die Kinder behandelt und unterliegt auch derselben Besteuerung. In Griechenland erachtet man es als nicht genug, den Ehegatten mit höheren Stempelgebühren zu belasten, man beschränkt überdies noch sein gesetzliches Erbrecht in dieser ziemlich rigorosen Weise. Möglicherweise ist dies auf den Einfluß des alten byzantinischen Rechts zurückzuführen, nach welchem der überlebende Ehegatte nicht mehr als 100 Litra Gold erben konnte. (Man muß indes mit dieser Annahme vorsichtig sein, weil nämlich im Jahr 1920 durch das Gesetz 2230 die Bestimmung des byzantinischen Rechts authentisch inter-

[101]) Gesetz 2310/1920.

pretiert und festgestellt wurde, daß die Beschränkung auf 100 Litra Gold nicht galt, wenn es sich um das Erbrecht einer mittellosen Witwe handelte.)

Die Anwartschaft auf einen Erbfall wird durch das neue Gesetz auf die engeren Verwandten beschränkt, bei welchen eine Vermutung dafür besteht, daß sie zum Erblasser auch in wirtschaftlichen Beziehungen standen. Hingegen wurden die entfernteren Verwandten ausgeschlossen, weil das vom Staat vertretene Recht der Allgemeinheit für wichtiger erachtet wurde als das der Verwandten über den 4. Grad hinaus. Es gibt indes Autoren, wie z. B. Scheel[102] und Ad. Wagner,[103]) die auf dem Standpunkt stehen, daß die Steuer in diesen Fällen den Charakter als solche verliert und den einer staatlichen Beteiligung an der Erbschaft annimmt.

Derartige Beschränkungen des Erbrechts sind in der griechischen Gesetzgebung nichts Neues. Nach byzantinischem Recht wurde sowohl bei der gesetzlichen als auch bei der testamentarischen Erbfolge, wenn der Erblasser dem klerikalen Stande angehörte, die Kirche oder das Kloster den Verwandten vorgezogen.[104])

---

[102]) Scheel, a.a.O., S. 64.

[103]) A. Wagner: Finanzwissenschaft. IV/2. 1890. S. 568.

[104]) DieseBestimmung wurde durch das für diesen Sonderfall gegebene Gesetz vom Jahre 1909 abgeändert, der Grundsatz des byzantinischen Rechts jedoch im wesentlichen beibehalten. Durch dieses Gesetz wird, ebenso wie im byzantinischen Recht, nicht nur das gesetzliche Erbrecht, sondern auch das der freien testamentarischen Verfügung, wesentlich beschränkt. Die Bischöfe haben das Recht, über die Hälfte ihres eigenen Vermögens frei zu verfügen, die andere Hälfte fällt an die Verwaltung des Kirchenvermögens. Auch bei Schenkungen unter Lebenden oder von Todeswegen haben sie nicht das Recht, über mehr als die Hälfte ihres Vermögens zu verfügen. Bei der gesetzlichen Erbfolge wird die Hälfte ihres Vermögens von der genannten Verwaltung des Kirchenvermögens geerbt, die andere Hälfte fällt den Verwandten zu. Bei Mönchen geht das Vermögen, das sie beim Eintritt ins Kloster besaßen, ohne weiteres ins Eigentum des Klosters über. Es wird hierbei nur ein Pflichtteil zugunsten der Pflichterben abgezogen, die denselben sofort erhalten (mit der Interpretierung, daß nämlich der Kleriker beim Eintritt ins Kloster gewissermaßen für die Welt stirbt. So: G. Balis: Erbrecht. Athen 1925. S. 273). Jedes Vermögen, das der Mönch nach seinem Eintritt ins Kloster erwirbt, geht gesetzlich ins Eigentum des Klosters über. Der Mönch hat nicht das Recht, darüber durch Schenkung oder letztwillige Anordnung zu verfügen. Wie man aus dieser Darlegung ersieht, hat die griechische orthodoxe Kirche das, was heute der Staat anstrebt, schon früher getan, nämlich im Erbrecht an Stelle der Verwandten zu treten.

In Anbetracht dessen, daß die soziale Betätigung des Staates und der Gemeinden täglich wächst und sie dadurch dem Individuum gegenüber an Stelle der alten Familienverpflichtungen treten, erscheinen die staatlichen Erbansprüche, wie auch schon an anderer Stelle ausgeführt, als völlig berechtigt. Im Falle von Invalidität, Alter, Krankheit, Unfall, Witwen- und Waisenversorgung usw. rechnet das Individuum heute mehr auf die Hilfe des Staates und der Gemeinde als auf die der Familie, die häufig gar nicht in der Lage ist, dieselbe zu leisten. Im selben Maße wuchs auch die Zahl derer, welche für eine Beteilung des Staates und der Gemeinde im Erbschaftsvermögen eintraten und dies auch aus dem schon oben erwähnten Grunde, weil die staatlichen Einrichtungen beim Erwerb des Vermögens auf mannigfache Weise mitgeholfen haben.

Soweit es sich um die gesetzliche Erbfolge handelt, wird die Ausschließung der entfernteren Verwandten allgemein als berechtigt anerkannt, was auch übereinstimmend in vielen Gesetzgebungen zum Ausdruck gelangt. Schwierigkeiten und Zweifel entstehen jedoch bei der Beschränkung der testamentarischen Erbfolge wegen der Gefahren, die sie vom Standpunkt der Volkswirtschaft in sich schließt. Bei der heutigen Struktur der Privat- und Volkswirtschaft ist jedenfalls eine Einschränkung der freien testamentarischen Verfügung nicht empfehlenswert, denn sie führt leicht zu einer Vergeudung und Vernichtung der Kapitalien, welche die Volkswirtschaft so dringend benötigt, ganz besonders die griechische Volkswirtschaft, die sich eben infolge Kapitalmangel noch nicht zu voller Höhe entwickeln konnte. Eine solche Beschränkung würde vor allem die persönliche Initiative untergraben und jedermann die Lust am Sparen nehmen, wenn er wüßte, daß die Ersparnisse nach seinem Tode an den Staat etc. übergehen, statt an die von ihm dafür bestimmten Personen. Einen derartigen Versuch hat man ja in Rußland gemacht. Dort wurde zu Beginn der Revolution in konsequenter Durchführung der kommunistischen Prinzipien das Erbrecht gänzlich abgeschafft und die Privatinitiative demgemäß durch die Staatsgewalt ersetzt. Das Experiment ist jedoch nicht gelungen und die Schäden für die Volkswirtschaft waren, besonders infolge des mangelnden Sparwillens, so groß, daß man sich bereits im Jahre 1922 genötigt sah, das Erbrecht wieder einzuführen, allerdings mit der Beschränkung, daß

die Erwerbe 10 000 Goldrubel nicht überschreiten dürfen.[105])

Aus allen diesen Gründen kommt man zum Schluß, daß die Beschränkung des testamentarischen Erbrechts unter keinen Umständen empfehlenswert ist. Eine weitgehende Beteiligung des Staates an solchen Erbschaften wird ohnedies durch die Erbschaftssteuer erreicht. Wenn die Steuersätze für die entfernten Verwandten und die Nichtverwandten mit 25 % beginnen, wie in Frankreich und Belgien, ist die Beteiligung der Gemeinschaft hinlänglich gesichert. Dieses Verfahren ist vorzuziehen, da das Individuum dabei den Eindruck hat, Herr über das durch seine Arbeit erworbene Vermögen zu sein und daß es darüber frei verfügen könne, wodurch es angeeifert wird, sich um die Vermehrung des Vermögens zu bemühen. Die geltenden hohen Steuersätze werden, soweit sie sich noch in annehmbaren Grenzen halten, daran kaum etwas ändern. Denn der Erblasser weiß immerhin, daß die von ihm eingesetzten Erben eine bestimmte Summe erhalten werden. Wenn diese durch die Erbschaftssteuer um $^1/_{10}$, $^1/_5$ oder $^1/_3$ verkürzt wird, so spielt das für ihn keine Rolle, denn es betrifft ja die Erben und nicht ihn, besonders bei der Erbanfallsteuer. Keineswegs ist eine solche Erbschaftssteuer vom psychologischen Standpunkt darnach angetan, den Erwerbstrieb zu hemmen oder die Menschen zu veranlassen, daß sie ihr Vermögen vergeuden, in der Befürchtung, daß es später ja doch durch den Staat mehr oder weniger konfisziert wird.

[105]) Vgl. P. Haensel: Das Steuersystem Sowjetrußlands. Berlin 1926. S. 120 ff.

V. Das finanzielle Ergebnis und die Möglichkeit seiner Verbesserung.

Um zu beurteilen, ob eine Steuer fiskalisch und ökonomisch gut fundiert ist und ob ihr Ertrag relativ befriedigend ist, muß man ihr Aufkommen nach einer Reihe von Gesichtspunkten beurteilen, insbesondere aber ihre Stellung im gesamten Steuer-System und in der wirtschaftlichen Struktur des betreffenden Landes in Betracht ziehen.

Es ist, um festzustellen, ob eine bestimmte Steuer drückend ist oder nicht, die Gesamtbelastung der Volkswirtschaft in die Rechnung mit einzubeziehen. Eine Vergleichung der Steuerergebnisse mit derselben Steuer in einem anderen Lande ist, wiewohl das häufig geschieht, nicht so ohne weiteres möglich, weil die Mannigfaltigkeit der Faktoren bewirken, daß dieselbe Steuer in einem anderen Lande ein ganz anderes Ergebnis hat.[106]) Volksvermögen, Volkseinkommen, Verteilung beider auf die verschiedenen Volksschichten, allgemeine Struktur der Volkswirtschaft, Entwicklungsgrad des Steuergewissens auf Seiten der Bevölkerung und der Steuergerechtigkeit auf Seiten des Staates, Verwaltung und Verwendung der Staatseinnahmen sind Faktoren, die nicht überall gleich sind und die bewirken, daß die gleiche Steuer in verschiedenen Ländern eine ganz verschiedene Ergiebigkeit aufweist. Deswegen gilt es für zweckmäßiger, eine Steuer mit anderen desselben Staates zu vergleichen, weil zumeist dieselben Faktoren für das gute oder schlechte Steuerergebnis maßgebend sind, sowohl im ganzen wie auch im Verhältnis der Steuern zueinander.

Der Ertrag der Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuer betrug in Griechenland in den letzten 5 Jahren in Millionen Drachmen wie folgt:

---

[106]) Siehe Fr. Zahn: Art. Finanzstatistik im HWB. 4. Aufl. IV. Bd. S. 117.

1932/33	1933/34	1934/35	1935/36	1936/37
98	180,2	86,5	84,4	100

Auf den ersten Blick ersieht man die Unstabilität der Steuer an sich, da sie von 98 Millionen im Jahre 1932/33 auf 180 Millionen im nächsten Jahr hinaufging, sich also nahezu verdoppelte, in den folgenden Jahren jedoch sogar unter das frühere Niveau wieder herabsank. Dieses Sinken seit dem Finanzjahr 1934/35 hat seinen speziellen Grund in der am 1. Januar 1934 erfolgten Aufhebung des 40 %igen Steuerzuschlags für die Verzinsung und Amortisation der inneren Zwangsanleihen. Der Grund für die sich laufend zeigenden Schwankungen der Steuerergebnisse ist in der Struktur des Volksvermögens in Griechenland und seine Verteilung auf die verschiedenen Bevölkerungsschichten zu suchen. Es gibt in Griechenland nur wenige Besitzer großer Vermögen und das zufällige Ableben einer größeren Anzahl von ihnen binnen einem Jahre bewirkt demgemäß eine merkliche Erhöhung der Einnahmen aus der Erbschaftssteuer eines bestimmten Jahres. Daß der Steuerertrag in Griechenland im allgemeinen so niedrig ist, ist darauf zurückzuführen, daß das Volksvermögen größtenteils in bürgerlichen und bäuerlichen Kleinbesitz zerteilt ist. So zahlreiche Großvermögen wie in USA und in Westeuropa gibt es in Griechenland nicht, erstens, weil die Schaffung solcher Vermögen eine hochentwickelte Industrie zur Voraussetzung hat und nicht in einem Agrarland, wie Griechenland es ist, vor sich gehen kann, und zweitens, weil es nach der Aufteilung der großen Güter für die Ansiedlung der asiatischen Flüchtlinge und der besitzlosen Bauern fast keinen Großgrundbesitz mehr gibt. Die Verteilung des Volksvermögens in Griechenland ergibt sich auch aus nachstehender Tabelle, aus der zu entnehmen ist, daß die Zahl der den Besitz wechselnden (in Drachmen!) Millionenvermögen in diesem Jahre beispielsweise nur 146 betrug. Zieht man die Entwertung der Drachme in Betracht, die heute nur $^1/_{30}$ von ehedem wert ist (ungefähr 0,024 RM., früher 0,81 RM.), so ist offenbar, daß eigentlich große Vermögen nur sehr mangelhaft vertreten sind. Als solche kann man selbst bei sehr bescheidener Grenzziehung nur die Vermögen über 10 Mill. Drachmen bezeichnen, wobei die Zahl der hier zu registrierenden Erbfälle jedoch, wie zu ersehen ist, in ganz Griechenland im Jahre 1931 nur 8 betrug.

Vermögensübertragungen von Todeswegen im Veranlagungsjahr 1931 in Millionen Drachmen.[107])

Wert der Erbmasse nach Stufen	Zahl der Erbschaften	Wert der Aktiven				Passiva	Reinvermögen
		unbewegliche Sache	Bewegliche Sache	davon Effekten	Aktiven insgesamt		
bis 30 000	7110	96,7	16,0	0,8	112,7	14,9	97,8
30 000— 100 000	5121	260,0	45,2	3,0	305,2	37,6	267,6
100 000— 500 000	2533	398,4	113,6	9,6	512,0	56,8	455,2
500 000— 1 000 000	189	85,3	62,0	15,1	147,3	18,5	128,8
1— 2 000 000	95	80,1	68,2	16,5	148,3	31,6	116,7
2— 6 000 000	40	61,1	98,7	16,0	159,8	27,2	132,6
6—10 000 000	3	16,2	12,0	6,9	28,2	5,5	22,7
10—20 000 000	5	10,2	59,2	31,2	69,4	10,1	59,3
20—30 000 000	2	33,4	34,8	24,2	68,2	20,8	47,4
30—40 000 000	1	—	43,8	29,3	43,8	13,1	30,7
über 40 000 000	—	—	—	—	—	—	—
	15 094	1041,4	553,6	152,6	1594,9	236,1	1358,8

Der aus dieser Tabelle klar ersichtliche Mangel an großen Vermögen in Griechenland ist die Hauptursache des geringen Ertrages der Erbschaftssteuer, denn dieser hängt nicht so sehr ab von der Zahl der Erbschaften, noch von der Höhe des besteuerten Gesamtvermögens, sondern in der Hauptsache von den einzelnen großen Erbschaften, weil wegen der Progressivbesteuerung das Steueraufkommen in den oberen Klassen des Vermögens wesentlich stärker ins Gewicht fällt. Aus denselben Gründen ist die Anzahl der Teile, in welche das Vermögen beim Besitzwechsel zerfällt, von großem Einfluß auf den Steuerertrag, da eben in Griechenland nicht die Nachlaßsteuer, sondern die Erbanfallsteuer Anwendung findet. Demgemäß wird jeder nur für den Betrag besteuert, den er aus der Erbschaft erhalten hat. Die im Jahre 1931 besteuerten Erbanfälle, Schenkungen und Mitgiften sind in nachstehender Tabelle nach Wertstufen des Erwerbs gegliedert.

[107]) Für die Erbschaftssteuer gibt es keine regelmäßige Statistik; fast fehlt sie vollständig, nur für das Jahr 1931/32 war es möglich, die in dieser Arbeit angeführten statistischen Daten zu erlangen, die dann der Verfasser selbst in nachstehenden Tabellen verarbeitete.

Erwerb von Todeswegen durch Schenkungen und Mitgiften nach Wertstufen.

Wertstufen in Drachmen	Erbanfälle	%	Vermögensanfall	%	festgesetzte Steuer	%
bis 50 000	6722	55,04	189	16,25	3,36	5,17
50 000— 100 000	2972	24,33	200	17,19	4,84	7,45
100 000— 200 000	1558	12,75	213	18,32	6,93	10,66
200 000— 300 000	434	3,56	101	8,67	4,61	7,09
300 000— 400 000	149	1,22	51	4,39	2,45	3,77
400 000— 500 000	118	0,98	53	4,56	3,0	4,62
500 000— 700 000	106	0,86	61	5,25	4,0	6,15
700 000— 1 000 000	68	0,55	55	4,73	3,92	6,03
1 Mill. — 2 000 000	48	0,40	65	5,59	6,14	9,45
2 Mill. — 5 000 000	26	0,21	81	6,97	7,66	11,78
5 Mill. —10 000 000	10	0,08	50	4,30	8,16	12,55
über 10 000 000	3	0,02	44	3,78	9,93	15,28
insgesamt:	12214	100	1163	100	65	100

79,37 % der Erbanfälle werden von kleinen Erwerben bis 100 000 Drachmen gebildet, d. i. 33,44 % des ganzen zur Erbschaftsbesteuerung kommenden Vermögens. Das Aufkommen daraus bildet 12,62 % des ganzen Erbschaftssteueraufkommens; die Erwerbe von Belang sind die über eine Million Drachmen. Ihre Zahl beträgt jedoch nur 87, die zusammen 250 Mill. Drachmen ausmachen, d. i. 20,64 % des ganzen der Erbschaftssteuer unterliegenden Vermögens, während das Steueraufkommen davon 49,06 % des ganzen Steueraufkommens ausmacht.

In der folgenden Tabelle sind die Erwerbe der vorigen Tabelle in Klassen eingeteilt.

Erwerb von Todeswegen, durch Schenkungen unter Lebenden und Mitgiften nach Steuerklassen. Veranlagung 1931.

Steuerklasse	Erwerbsanfälle		Vermögensanfall		festgesetze Steuer	
	Zahl	v. H. der Erwerbsanfälle insges.	Wert des Erwerbs i. Mill. Drachmen	v. H. des Wertes insgesamt	Beitrag in Mill. Drachmen	v. H. der festgesetzen Steuer
I	8188	67,04	878	79,49	29,7	45,47
II	389	3,18	37	3,18	1,8	2,83
IV	1001	8,20	93	8,0	17,7	27,0
V	175	1,43	7	0,60	0,8	1,26
VI	632	5,17	27	2,32	4,1	6,27
	12 214	100	1163	100	65,3	100

Aus folgender Tabelle dagegen sind die oben angegebenen besteuerten Vermögen mit dem auf jede Klasse durchschnittlich entfallenden Betrag und der durchschnittlich entsprechende Steuersatz zu entnehmen.

Steuerklasse	Wert des Erwerbs je Veranlagungsfall in Drachmen	Festgesetzte Steuer je Veranlagungsfall in Drachmen	Durchschnittlicher Steuersatz
I	107 222	3,621	3,38
II	95 115	4,755	5,0
III	66 156	6,137	9,27
IV	92 907	17,632	18,98
V	40 000	4,714	11,80
VI	42 721	6,487	15,18

Aus diesen Tabellen ist die durchschnittliche Niedrigkeit der auf dem Erb- und Schenkungswege übertragenen Vermögen zu ersehen und daraus erklärt sich der geringe Ertrag dieser Steuer, obwohl die Steuersätze nicht eigentlich besonders niedrig sind. Der Steuersatz der 1. Klasse sieht wohl niedrig aus, weil er im Durchschnitt nur 3,38 % beträgt. Wenn man aber in Betracht zieht, daß in diese Klasse die Kinder und Ehegatten gehören, dann ergibt sich, daß dieser Steuersatz in Wirklichkeit gar nicht so niedrig ist.

Wenn man den Beitrag der Erbschaftssteuer zu den ordentlichen Staatseinnahmen im ganzen und insbesondere das Größenverhältnis zu den direkten Steuern ins Auge faßt, so zeigt sich, daß die Erbschaftssteuer einen minimalen Teilbetrag darstellt. Die faktisch hereingebrachten ordentlichen Staatseinnahmen für die Wirtschaftsperioden 1933/34 bis 1935/36 zeigt die nachstehende Tabelle.[108])

Einnahme-Kategorie I.	1933-34	%	1934-35	%	1935-36	%
Direkte Steuern	1512,8	18,2	1776,2	19,5	1782,4	18,6
Indirekte Steuern	4524,6	54,4	4886,4	53,6	4808,5	50,2
Monopole	562,2	6,7	591,5	6,5	622,0	6,5
Stempelgebühren	626,8	7,5	664,7	7,3	542,8	5,7
andere Einnahmen	909,7	10,9	987,8	10,8	1346,1	14,1
Außerordentl. Einnahmen:	180,9	2,2	208,1	2,3	466,5	4,9
Kategorie I: Insgesamt:	8317,0		9117,7		9568,3	

[108]) Die Angaben dieser Tabelle sind entnommen dem vom Obersten Wirtschaftsrat herausgegeb. Werke: Die griechische Wirtschaft. 1935. S. 94.

Wenn man den Durchschnitt des Erbschaftssteueraufkommens für die Wirtschaftsperioden 1933/34 -1935 36 errechnet, so kommt man auf 117 Mill. Drachmen jährlich, d. i. 6,9 % des durchschnittlichen Aufkommens der direkten Steuern für die gleiche Periode, das 1690 Millionen betrug. Die durchschnittlichen ordentlichen Budget-Gesamteinnahmen derselben Perioden betrugen 9 Milliarden Drachmen, an denen die Erbschaftssteuer demnach mit nur 1,3 % beteiligt ist. Die Belastung mit der Erbschaftssteuer beträgt auf den Kopf der Bevölkerung umgerechnet 17 Drachmen, d. i. nach der heutigen Relation nur 0,41 RM. An diesem immer noch geringen Aufkommen der Erbschaftssteuer ist nicht so sehr der Kapitalmangel in Griechenland Schuld und auch nicht die Aufteilung des vorhandenen Nationalvermögens in viele kleine Besitze, die zum Teil ganz steuerfrei bleiben oder unter einen niedrigen Steuersatz fallen, als vielmehr die Steuerhinterziehungen, insbesondere aber auch die Mängel der Steuergesetzgebung und die Unzulänglichkeiten der Finanzämter bei der Veranlagung und Erhebung der Steuer. Die Steuerhinterziehungen finden in vielerlei Gestalt statt. Sie sind umfangreicher bei beweglichen Sachen wegen der Leichtigkeit, mit der diese verheimlicht werden können. Auch können diese Vermögenswerte kurz vor dem Tode des Erblassers einfach übergeben werden. Die Hinterziehung bei beweglichen Sachen lassen sich nicht verhindern. Sie werden immer stattfinden. Auch bei unbeweglichen Sachen sind Hinterziehungen möglich, und zwar durch Scheinverkauf. Diese Möglichkeit hat der Gesetzgeber vorausgesehen und daher auch derartige Verkäufe der Schenkungssteuer unterworfen. Das Finanzamt, dem die Beweislast obliegt, ist jedoch gewöhnlich nicht in der Lage, nachzuweisen, daß wirklich ein Scheinverkauf stattgefunden hat. Solche Hinterziehungen finden besonders häufig statt in der I. Klasse, wo sie durch das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern erleichtert werden. Die Uebertragungen zwischen Eltern und Kindern machen jedoch $^3/_4$ des gesamtbesteuerten Nachlaßvermögens aus. Es wäre für die Durchführung dieser Gesetzesbestimmung förderlich, wenn der Scheinverkäufer nachzuweisen hätte, wie er zu dem Geld gekommen ist, das er zum Ankauf benötigte, besonders, wenn er bis dahin weder eine Einkommens- noch eine Vermögenssteuer bezahlt hat und nun auf einmal als Besitzer etlicher 100 000 Drachmen auftritt.

Eine andere Art der Steuerhinterziehung besteht darin, daß man

große Unternehmungen in Aktiengesellschaften umwandelt, wodurch unbewegliche Sachen zu Mobilienwerten werden, die sich leichter hinterziehen lassen. Diese Manipulation hat in Griechenland einen sehr guten Boden gefunden. Seit 1923, mit dem die Erbschafts- und Einkommensteuer erst wirksam eingeführt wurde, kann man in Griechenland eine auffallende Zunahme der Aktiengesellschaften beobachten. Mit der Gründung derselben wird aber nur selten ihr eigentlicher Zweck verfolgt, nämlich die Zusammenfassung mittlerer und kleinerer Kapitalien zur Finanzierung größerer wirtschaftlicher Unternehmungen, die die Finanzkraft eines einzelnen übersteigen, und die Betreuung geeigneter Persönlichkeiten mit der Leitung dieser Gesellschaften. Vielmehr ersieht man aus den Notariatsakten, die bei der Gründung der Aktiengesellschaften erforderlich sind, daß sehr häufig Vater und Söhne oder Brüder die Gründer sind, die die Aktien nicht veräußern, sondern unter sich aufteilen. Ferner behalten sie die leitenden Stellen für sich persönlich. Eine solche Umwandlung eines Unternehmens in eine Aktiengesellschaft bringt hinsichtlich der Besteuerung eine Reihe von Vorteilen mit sich. Vor allem entgehen die Familienmitglieder dadurch, daß sie den Unternehmergewinn unter sich verteilen, der synthetischen Einkommensteuer. Wird der Unternehmergewinn in Form von Löhnen ausbezahlt, so fällt dieser unter die 6. Kategorie der Einkommensteuer (Gewinn aus Dienstbezügen), die 5,6 % beträgt, während er als Unternehmergewinn in der 4. Kategorie besteuert würde, wo der Steuersatz 19,6 % beträgt. Ferner war die Besteuerung der Aktiengesellschaften bis 1936 milder als die der persönlichen Unternehmungen und das, weil die Kapitalsrücklage steuerfrei war. Die wichtigste Folge einer solchen Umwandlung ist aber, daß dadurch die Hinterziehung ungemein erleichtert wird, weil etwa der Vater an Stelle der Fabriken und des anderen unbeweglichen Vermögens, das der Aktiengesellschaft gehört, seinem Sohn einfach ein Aktienpaket übergibt, etwas, was sich der Feststellung durch das Finanzamt entzieht.

In Griechenland gab es bis 1922 150 Aktiengesellschaften mit einem Aktienkapital von insgesamt 745 Mill. Drachmen (in Gold-

währung gerechnet.)[109]) Die seitherige Entwicklung der Aktiengesellschaften zeigt die folgende Tabelle:

Gründungsjahr	Zahl der gegründeten A. G.	Nominalkapital i. Mill. Drachmen
1923	31	97
1924	49	272
1925	83	633
1926	106	1768
1927	74	618
1928	68	536
1929	84	463
1930	76	592
1931	67	341
1932	31	261
1933	69	341
1934	115	433
1935	143	500
1936	150	635
	1146	7490

Das erstaunliche Anwachsen der Aktiengesellschaften ist m. E. in erster Linie darauf zurückzuführen, daß in vielen Fällen mit der Gründung einer Aktiengesellschaft eine Steuerhinterziehung beabsichtigt war.[109a])

Von einer anderen Seite aus betrachtet ergibt sich ähnliches:

Das faktisch zur Besteuerung gelangende bewegliche Kapital ist sehr gering im Verhältnis zum besteuerten Gesamtvermögen, wie aus der Tabelle Seite 89 hervorgeht. Es umfaßt nur $^1/_3$ des Gesamtvermögens, das unbewegliche hingegen $^2/_3$. Daraus könnte der Schluß gezogen werden, daß in Griechenland nicht genügend bewegliches Kapital vorhanden ist und das eigentliche Volksvermögen in Immobilien besteht. Das stimmt jedoch nicht. Von dem besteuerten beweglichen Vermögen im Werte von 554 Mill. Drachmen bestehen bemerkenswerterweise nur 153 Mill. Drachmen aus Obligationen, Aktien und sonstigen Wertpapieren, das Uebrige aus beweglichen Sachen anderer Art. Leider gibt es nicht einmal eine annähernde Statistik über die in Griechenland in Umlauf befindlichen Aktien und Obligationen. Um meine vorstehende These der umfangreichen Steuerhinterziehung gerade bei der Erbschaftssteuer durch Gründung einer A.-G. zu stützen, sei etwas näher auf dieses Gebiet eingegangen.

[109]) A. Sbarunis: Die Einkommensteuer in Griechenland. Athen 1935. S. 162.
[109a]) Siehe hierzu A. Sbarunis: ebenda, S. 163.
A. Agelopulos, a.a.O., S. 327, die beide derselben Meinung sind.

Das Nominalkapital und die Reserven der Aktiengesellschaften in Griechenland schätzt man auf 20 Milliarden Drachmen; die inneren Staatsschulden belaufen sich auf 11 Millrd. Drachmen, die sich fast gänzlich in Händen von Griechen befinden. Die Auslandsschulden betragen 32 Millrd. Drachmen,[110]) von denen ungefähr die Hälfte im Besitz von Griechen ist, die im In- oder Ausland wohnen und die der Erbschaftssteuer unterliegen. Von diesen Summen ist ein Teil natürlich im Besitz von juristischen Personen, die von der Erbschaftssteuer frei sind. Wenn man aber in Betracht zieht, daß es auch Griechen gibt, die ausländische Wertpapiere besitzen, kommt man zum Schluß, daß das bewegliche Kapital dieser Art grob gerechnet 40 Millrd. Drachm. beträgt, welches im Besitz von Personen ist, die sicherlich der Erbschaftssteuer unterliegen; (dabei kann ruhig davon ausgegangen werden, daß die unteren Volksschichten, Kleinbürger und Bauern, eine solche Vermögensanlage vermeiden). Demgegenüber wurden im Jahr 1931 nur 153 Millionen Drachmen der Erbschaftssteuer unterworfen. Besonders bemerkenswert ist, daß von diesen Effekten im Werte von 153 Mill. Drachmen 92 Millionen zu den 11 größten Erbschaften gehörten, deren ganze Aktiven 210 Mill. Drachmen betrugen und die mit 50 Millionen Passiven belastet waren. Daraus ergibt sich, daß das bewegliche Vermögen in zu geringem Ausmaße zur Besteuerung gelangt und das läßt sich nur durch die eine Erklärung zu, daß ein Großteil dieser Vermögen zum Zwecke der Steuerhinterziehung anonym gemacht wird. Nur der plötzliche Tod des Besitzers und der zufällige Umstand, daß die Effekten bei einer Bank deponiert waren, ermöglicht gelegentlich ihre Besteuerung.

Die kleine Zahl der Erbschaften, die einen Wert von über einer Million Drachmen haben — sie betrug im Jahr 1931 nur 146 — zeigt, daß viele Vermögen entweder gar nicht zur Besteuerung kommen oder eben durch die Verheimlichung beweglichen Vermögens vermindert werden. Wie aus der Tabelle Seite 89 hervorgeht, fiel in den hier beobachteten Zeitraum nureine einzige Erbschaft mit einem Reinvermögen von 30 Mill. Drachmen, deren Besitzer schon als Millionär bezeichnet werden kann. So vermögende Leute sind jedoch, wie die Steuerstatistik ausweist, in Wirklichkeit nicht so selten. In Griechenland gab es und gibt es viele Millionäre, die aber nicht

[110]) Jahresberichte des Statist. Amtes, Griechenland. 1935. S. 522.

Großgrundbesitzer sind, als welche sie ihr Vermögen nicht verheimlichen könnten, sondern Kaufleute, Börsenmakler, Bankiers, Industrielle, die dadurch, daß sie nur bewegliches Vermögen besitzen und vererben, leicht der Besteuerung entgehen können und das ist vor allem der Grund, warum die Erbschaftssteuer-Statistik so wenig große Erbfälle aufweist.

Die Wirksamkeit der Finanzbehörden bei der Veranlagung und Erhebung der direkten Steuern in Griechenland wurde von vielen Autoren als mangelhaft bezeichnet und dies mit Recht.[111]) Was die Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuer anlangt, beweist diese Mangelhaftigkeit die nachstehende Tabelle mit den veranlagten und hereingebrachten Steuern, nach Wirtschaftsjahren und in Millionen Drachmen.

	veranlagt	hereingebracht	Differenz
1932/33	134,1	98	36,1
1933/34	206,8	180,2	26,6
1934/35	124,9	86,5	38,4
1935/36	126,9	84,4	42,5
1936/37	177,4	100	77,4

Diese Tabelle zeigt deutlich, um wieviel die Steuereinnahmen hinter der Veranlagung zurückbleiben. Der Grund hiefür ist, wie schon auf Seite 71 f. ausgeführt wurde, hauptsächlich der, daß bei allen großen Steuersachen regelmäßig prozessiert wird, mit dem Ergebnis, daß die Steuer schließlich eine Herabsetzung erfährt.

Eine so weitgehende Differenz zwischen Steuerveranlagung und Aufkommen, wie sie die obige Tabelle zeigt, ist besonders bei der Erbschaftssteuer gänzlich ungerechtfertigt und geradezu unverständlich. In anderen Ländern bereitet die Veranlagung und Einbringung der Erbschaftssteuer nicht solch große Schwierigkeiten, zumindest nicht, soweit es sich um immobile Vermögensmassen handelt.[112]) In

[111]) A. Sbarunis: Die Einkommensteuer in Griechenland. Athen 1935. S. 384.
A. Agelopulos: Die direkte Besteuerung in Griechenland. Athen 1933.
A. Kotrosos: Wirtsch. u. soziale Rundschau Griechenlands. Mai 1933.
S. Papafrankos: Die Steuergerichte bei der direkten Besteuerung. Athen 1932.
G. Pitsios: Das Veranlagungsverfahren bei der direkten Besteuerung. Athen 1936. S. 103.

[112]) Vgl. Br. Moll: Finanwissenschaft. Berlin 1930. S. 600.
Ferner: A. Andreades: Finanzwirtschaft u. Statistik. II. Bd. Athen 1914. S. 155.

Griechenland hingegen ergeben sich bei dieser Steuer infolge der erwähnten Unzulänglichkeiten der Steuerbehörden und Finanzgerichte und infolge zweckwidriger Gesetzesbestimmungen dieselben Schwierigkeiten wie bei der Einkommensteuer. Die Erbschaftssteuer erfordert für ihre Durchführung Beamte mit einer speziellen, besonders juristischen Ausbildung.[113]) Deshalb haben viele Länder spezielle Aemter für diese Steuer geschaffen. In Griechenland wurde zwar durch einen Erlaß vom 1. November 1923 die Errichtung solcher Aemter vorgesehen, es ist aber bis heute nicht dazu gekommen. Die Erbschaftssteuer wird von unteren Steuerbeamten zusammen mit den übrigen Steuersachen erledigt, so daß zu der minderen Qualifikation der Beamten noch ihre Arbeitsüberlastung hinzukommt. Dieser Mangel an hinreichendem und geschultem Personal macht sich besonders in den Großstädten fühlbar, in denen eine Anhäufung von Vermögenswerten besteht und in denen die Steuerhinterziehung leichter ist als auf dem flachen Lande. Um diesem Uebelstand abzuhelfen, hat die Finanzverwaltung im Jahr 1925 in den drei Großstädten Athen, Piräus und Saloniki mehrere Finanzämter eingerichtet mit der Unterteilung dieser Städte in mehrere Bezirke. Auch wurde das Personal vergrößert und besser geschult. Die Folgen dieser Neuerung machten sich alsbald bemerkbar. Die statistischen Daten über die direkte Besteuerung für die Finanzjahre 1926/27, 1927/28, 1928/29, 1930/31, 1932/33 nach der neu geschaffenen Bezirkseinteilung ergeben folgendes Bild.[114])

Finanzjahr	Gesamteinnahmen in Millionen Drachmen	Einnahmen der drei Grossstädte Athen, Piräul, Saloniki	% der Gesamt-Einnahmen
1926/27	1237	497	= 40,20
1927/28	1535	770	= 50,14
1928/29	1778	990	= 55,68
1930/31	1666	1031	= 61,88
1932/33	1403	850	= 60,58

Wie man daraus ersieht, hat die Vermehrung des Personals und die dadurch ermöglichte bessere Kontrolle der reichen Steuerpflich-

[113]) Vgl. dazu Anmerkung 22, S. 17

[114]) Die der Tabelle zugrunde liegenden Zahlen sind den „Statistischen Berichten über die direkte Besteuerung" 1936, herausgegeben vom Finanzministerium, entnommen.

tigen eine beträchtliche Erhöhung der Steuer in diesen drei Großstädten bewirkt. Der Anteil von 40,2 % an den Gesamteinnahmen ist im Laufe von 6 Jahren auf 60,58 % gestiegen. Noch eindrucksvoller wäre es, wenn man diese Ziffern mit denen vor dem Jahre 1920 vergleichen könnte; leider gibt es aber keine diesbezügliche Statistik.

Der Unterschied im Steueraufkommen zwischen den Großstädten und dem flachen Lande wird natürlich auch durch das geltende Steuersystem beeinflußt sowie durch die während dieser Periode stattgefundenen Neuerungen, wie z. B. die Viehsteuer, die Wertzuwachssteuer, die Verkehrssteuer für unbewegliche Sachen, die Steuer für landwirtschaftliche Erzeugnisse, Gewerbesteuer usw. Die hauptsächlichste Ursache eines besseren Steueraufkommens ist jedoch die bessere Durchführung der Steuergesetze, die bessere Organisation der Finanzämter und die Verstärkung dieser durch geeignetere Kräfte, denn all dieses zusammen bewirkt eine wesentliche Einschränkung der Steuerhinterziehungen.

Was die mangelhafte Abfassung der Gesetze anlangt, so hat dies auf das Steueraufkommen keinen geringeren Einfluß als die oben angeführten Umstände. Wie bei anderer Gelegenheit in dieser Arbeit bereits betont wurde, erfordern die Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes eine Reihe von Abänderungen und Ergänzungen, sowohl zum Zwecke einer gerechteren Besteuerung als auch zu dem eines vermehrten Steueraufkommens. Das, was man der Erbschaftssteuer zumeist vorwerfen kann, ist, wie Lotz mit Recht sagt, schlechte Steuertechnik, übermäßige Steuersätze, mangelhafte Gesetzesgestaltung, ungenügende Rücksichtnahme auf besondere Verhältnisse und nicht jedoch die schlechte Natur der Steuer als solche.[115]) Aus der nachstehenden Tabelle, welche die Verteilung der Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen und Mitgiften nach Wertstufen in der I. Klasse zeigt, geht hervor, daß die steuerfreie Summe vom Gesetzgeber zu gering bemessen wurde; es gibt, mit anderen Worten, zu viele kleine Erbschaften, deren Ertrag häufig nicht einmal die Veranlagungs- und Erhebungskosten deckt, so daß damit nur die Steuerbeamten zwecklos belastet werden.

---

[115]) W. Lotz: Finanzwissenschaft. 2. Aufl. Tübingen 1931. S. 645.

Erwerb von Todes wegen durch Schenkungen und Mitgift nach Wertstufen in der I. Klasse in Mill. Drachmen. Veranlagungsjahr 1931.

Wertstufen	Erbanfälle		Vermögensanfall		Festgesezte Steuer	
	Zahl	v. H. d. Erwerbsanfälle insgesamt	Wert des Erwerbes	v. H. des Wertes insgesamt	Betrag	v. H. der festgesetzten Steuer insgesamt
bis 50 000	3747	45,76	137,4	15,65	0,92	3,10
50 000— 100 000	2413	29,47	161,8	18,43	2,46	8,28
100 000— 200 000	1267	15,47	174,8	19,91	3,82	12,85
200 000— 300 000	341	4,17	79,3	9,03	2,35	7,9
300 000— 400 000	121	1,48	40,1	4,58	1,41	2,74
400 000— 500 000	102	1,24	45,6	5,19	1,92	6,46
500 000— 700 000	84	1,03	47,3	4,39	2,29	7,70
700 000— 1 000 000	51	0,62	47,7	4,75	2,3	7,74
1 Mill. — 2 000 000	35	0,43	46,7	5,32	2,98	10,03
2 Mill. — 5 000 000	20	0,24	60,9	6,92	5,05	17,0
5 Mill. — 10 000 000	6	0,08	31,8	3,62	3,02	10,16
über 10 000 000	1	0,01	10,7	1,21	1,2	4,04
Summe:	8188	100	878	100	29,72	100

Wie aus voriger Tabelle hervorgeht, betreffen 6160 Erbanfälle, d. i. die Hälfte der gesamten Erbanfälle, deren Zahl 12 214 beträgt, die Kinder und Ehegatten, und zwar mit Erwerben unter 100 000 Drachmen; d. h. 50 % aller Fälle betreffen kleine Steuersachen, deren Aufkommen nur 3,38 Millionen = 5,2 % des ganzen Erbschaftssteueraufkommens (65 Mill. Drachmen) beträgt. Das Gesamtvermögen bei den 6160 Erbanfällen beträgt 299,2 Millionen Drachmen, d. h. es übersteigt $^1/_3$ des gesamten besteuerten Nachlaßvermögens. Die Feststellung dieses Vermögens und die Schätzung seines Wertes erfordert bedeutende Ausgaben, weil es fast durchweg aus unbeweglichen Sachen besteht. Die Veranlagungs- und Erhebungskosten der direkten Steuern sind in Griechenland noch dazu sehr hoch. Sie betragen nach der Berechnung des Finanzministeriums 5,54 % der hereinkommenden Steuern, nach der Meinung von A. Agelopulos[117]) 11,6 %. Wenn man den Durchschnitt aus diesen beiden Zahlen als wirkliche Kosten annimmt, dann betragen sie 8,57 %. Das bedeutet, daß die Veranlagungs- und Erhebungskosten für die Erbschaftssteuer sich im Jahre 1931 auf 5,57 Mill. Drachmen beliefen, wovon ungefähr die Hälfte auf die erwähnten 6160

[116]) Statistik der direkten Besteuerung, herausgegeben vom Finanzministerium. 1936. Tabelle IX.

[117]) A. Agelopulos, a.a.O., S. 331.

kleinen Erbanfälle unter 100 000 Drachmen entfällt, die ein Steueraufkommen von 3,38 Mill. Drachmen einbrachten. Wegen dieses geringen Betrages, von dem nach Abzug der Veranlagungs- und Erhebungskosten für den Staat fast nichts übrig bleibt, müssen eine Menge Beamte Zeit und Mühe opfern, die nutzbringender für die gründlichere Behandlung der großen Steuersachen verwendet werden könnte. Eine Erhöhung des steuerfreien Betrages auf 100 000 Drachmen würde eine Erleichterung für die ärmeren Schichten des Volkes zur Folge haben; außerdem würde keine wesentliche Verminderung, sondern vielleicht sogar eine Erhöhung des Steueraufkommens eintreten. Da sich die Finanzbeamten nicht mehr mit kostspieligen, kleineren Angelegenheiten beschäftigen müssen, könnten sie sich mehr der richtigen Durchführung der Bestimmungen der Steuergesetze und der Erledigung größerer und ertragreicherer Angelegenheiten widmen mit dem Erfolg, daß der durch die Erhöhung der Freisumme verursachte Ausfall ausgeglichen und darüber hinaus auf der anderen Seite wahrscheinlich sogar noch ein Mehraufkommen aus dieser Steuer entstehen würde. Eine Umgehung der Steuern findet man nämlich bei höheren Vermögen und diese Vorfälle könnten bei einer größeren Zahl von diese Fälle bearbeitenden Beamten leichter als früher vermieden werden.

In allen Kulturstaaten machen die direkten Steuern den größten Teil der Staatseinnahmen aus und diese direkten Steuern haben ihre hauptsächlichste Quelle im Privatvermögen und -Einkommen. Für Griechenland gilt das nicht. Hier bilden umgekehrt den größten Teil der Staatseinnahmen die indirekten Steuern, die 53 % der gesamten staatlichen Einnahmen ausmachen, wogegen die direkten Steuern nur 20 % betragen. Diese Vorzugsstellung nehmen die indirekten Steuern in fast allen Agrarländern ein, was mit deren unentwickelten Geldwirtschaft zusammenhängt. Auch die leichte Einbringlichkeit macht diese Steuern beliebt und es ist deshalb ihre Erniedrigung und eine wesentliche Erhöhung der direkten Steuern nicht zu erwarten.

In Griechenland wurde im Jahre 1933 ein eigener Ausschuß aus Wissenschaftlern und Beamten gebildet mit der Aufgabe, das geltende Steuersystem zu überprüfen und Vorschläge zu seiner Verbesserung zu erstatten. Auch sollte er sich darüber äußern, ob eine Möglichkeit der Erhöhung der direkten Steuern und Herabsetzung der indirekten

Steuern bestünde. Dieser Ausschuß ist in seinem Gutachten zu dem etwas zu schroffen Ergebnis gelangt,[118]) daß bei der derzeitigen Struktur der griechischen Volkswirtschaft die direkte Besteuerung nicht mehr als 25 % der Staatseinnahmen ausmachen könne und daß die wichtigste Rolle im griechischen Steuersystem auch weiterhin den direkten Steuern zukommen wird, die man daher beibehalten soll, wiewohl ihre Ungerechtigkeit allgemein anerkannt ist. Man solle nur bestrebt sein, die bestehenden direkten Steuern besser auf die verschiedenen Bevölkerungsschichten zu verteilen.

Es ist nun eine anerkannte Tatsache, daß in Griechenland der Beitrag der direkten Steuern zur Gesamtsteuerleistung sehr niedrig ist.[119]) Ganz besonders geringfügig ist aber das Aufkommen der Vermögenssteuer.[120]) Dabei ist die Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuer in Griechenland die einzige Steuer, welche das Vermögen belastet (abgesehen von der Verkehrssteuer auf unbewegliche Sachen). Ihr Aufkommen beträgt, wie schon erwähnt, ungefähr 117 Millionen Drachmen, d. i. 1,3 % der gesamten Steuereinnahmen des Staates. Das der Erbschafts-, Schenkungs- und Mitgiftsteuer unterliegende Vermögen ist nach der Statistik des Ministeriums und nach dem Steueraufkommen zu niedrig und zu unergiebig. Dieses Vermögen gibt aber kein richtiges Bild der Wirklichkeit; der Stand der volkswirtschaftlichen Entwicklung ist nicht so rückständig, wie es nach der Steuerstatistik scheint. Die großen Kapitalien sind aus Griechenland nicht verschwunden, aber sie haben es immer verstanden, sich dem Beitrag zu den öffentlichen Lasten zu entziehen. Einen deutlichen Beweis hiefür liefert die im Jahre 1923 durchgeführte einmalige Vermögenssteuer, die nach der Berechnung des Finanzministeriums dem Fiskus zwei Milliarden Drachmen einbringen sollte,

---

[118]) A. Sbarunis: Grundriß der Steuerpolitik. Athen 1935. S. 145 ff. Ferner P. Dertilis: Die Ertragsbesteuerung. Athen 1935. S. 151 ff.

[119]) Vgl. N. Photias ,a.a.O., S. 115 f. Vgl. ferner Tabelle Seite 91.

[120]) Br. Moll: Finanzwissenschaft, S. 596: „Die Erbschaftssteuer ist in ihrer Struktur nach wesensverwandt mit den Vermögenssteuern; sie ist ihrem Charakter nach nichts anderes als eine einmalige gelegentliche Vermögenssteuer, deren Bemessungsgrundlage das Vermögen abzüglich der Schulden ist.... Man kann sie als Vermögens-Verkehrssteuer (im Gegensatz zur Vermögens-Besitzsteuer) bezeichnen; ferner Fritz Terhalle: Finanzwissenschaft. Jena 1930. S. 137 f.; ferner Mirre: in Handb d. Reichssteuerrechts, herausgegeben von G. Strutz. 3. Aufl. 1927. S. 523.

während in Wirklichkeit nur 350 Millionen eingingen.[121]) Dieses betrübliche Ergebnis war verursacht durch die Weigerung der Kapitalbesitzer, ihr Vermögen von den Beamten prüfen zu lassen. Durch Druck auf die jeweiligen Regierungen gelang es ihnen, zuerst eine Aufschiebung der Steuerentrichtung durchzusetzen, später eine Herabsetzung der Steuer um ¼ und zum Schluß Befreiung von den Strafzuschlägen und durch die Amnestie die Nicht-Entrichtung fast der ganzen Steuer, die nach der Prüfung des Vermögens veranlagt wurde.

Zur besseren Durchführung der Erbschafts- und Einkommenssteuer und zur Erhöhung ihrer Aufkommen wäre m. E. ein geeigeignetes unterstützendes Mittel die Einführung einer wiederkehrenden kleinen Vermögensbesteuerung nach deutschem Muster.[122]) Außer der Erhöhung der Staatseinnahmen, der Belastung der wohlhabenden Vermögensbesitzer und der Entlastung der niederen Volksschichten von allzu drückenden Verbrauchssteuern würde eine solche Vermögenssteuer auch eine wirksamere Kontrolle über die wirtschaftliche Lage der Steuerpflichtigen ermöglichen, so daß niemand mehr plötzlich als wohlhabend auftreten könnte, der bis dahin keine Einkommens- oder Vermögenssteuer bezahlt hat, wie das gegenwärtig häufig vorkommt. Die Kontrolle der Einkommenssteuer würde für die Finanzämter deswegen sehr erleichtert, weil sich infolge der jährlich wiederkehrenden Vermögenserklärungen die wirtschaftliche Entwicklung des Steuerpflichtigen leicht verfolgen ließe. Diese Steuer wäre ein vorzügliches Mittel, um Steuerhinterziehungen größeren Ausmaßes bei der Erbschaftssteuer zu verhindern, weil dem Finanzamt beim Tode eines Erblassers der Stand seines Vermögens bereits bekannt wäre.

Die Hinterziehung der Erbschaftssteuer durch Errichtung von Aktiengesellschaften ist nicht leicht zu verhindern und deswegen wäre die beste Lösung die Einführung einer eigenen Steuer für juristische Personen,[123]) ähnlich der Erbschaftssteuer, weil diese naturgemäß

[121]) A. Agelopulos, a.a.O. S. 151 ff.

[122]) Vgl. Br. Moll: Finanzwissenschaft, S. 549: „Vermögen- und Einkommensteuer sind nicht Gegensätze, sondern sie sollen einander ergänzen.

[123]) K. Büchner: in HWB., Stiftungen (Besteuerung). 4. Aufl. VII. Bd. S. 1142, weist darauf hin, daß in anderen Ländern, so in England und Frankreich, derartiges besteht.
Derselbe: in Handbuch der Finanzwissenschaft. Tübingen 1927. II. Bd. S. 315.

nur bei physischen Personen Anwendung finden kann. Ferner wäre, wie schon ausgeführt, bei den Steuerämtern eine Vermehrung und bessere Auswahl des Personals erforderlich. Und endlich sollte der Staat auch bestrebt sein, das Steuergewissen seiner Bürger zu heben oder wenigstens sollte er eine Schwächung desselben vermeiden, eine Schwächung, wie sie z. B. durch die jetzt immer wiederkehrenden Steueramnestien tatsächlich erfolgt. Alles das zusammen würde eine wesentliche Erhöhung des Aufkommens der Erbschaftssteuer bewirken, die bis heute dem Staat bei weitem nicht das einbringt, was sie bei den geltenden Steuersätzen einbringen könnte und sollte.

Literatur

Agelopulos A.: Die direkte Besteuerung in Griechenland. Athen 1933.
Agnides N.: Mohamedan theories of finance. New York 1916.
Andreades A.: Vorlesungen zur Finanzwirtschaft. I. u. II. Teil. Athen 1925.
— Grundriß der Besteuerung. Athen 1935.
— Finanzwirtschaft und Statistik. Athen 1914.
Balis Georg: Erbrecht. Athen 1925.
Baron J.: Zur Erbschaftssteuer. Jahrb. f. Nationalökonomie und Statistik. Herausgeg. v. Hilderbrand u. Conrad. 26 (1876). S. 275 ff.
Blume W. v.: Art.Erbrecht in: Handwörterbuch der Staatswissenschaft (HWB) 4. Aufl., III. Bd. 1926. S. 784 ff.
Boesler Fr.: Ertrags- und Gemeinwert in der Vermögenssteuer. Leipzig 1925.
Büchner Richard: Erbschafts- und Schenkungssteuer in Handb. der Finanzwirtschaft. Tübingen 1927. S. 310 ff.
Art.Stiftungen (Besteuerung) in HWB. 4. Aufl. VII. Bd. S. 1139 ff.
Dertilis P.: Die Ertragsbesteuerung. Athen 1935.
Eheberg Theodor: Finanzwissenschaft. 18./19. Aufl. Leipzig 1922.
Engländer Oskar: Finanzen und Steuerrecht i. d. Tschechoslowakei. Wien 1935.
Eschenbach: Erbrechtsreform und Erbschaftssteuer. Berlin 1891.
Fischenich Heinrich: Die Erbschaftsbesteuerung in England, Frankreich und Deutschland. Köln 1929.
Grabbanis S.: Wirtschaftliche und soziale Rundschau Griechenlands. XI. Jahrg. (1934), Heft 8, 9. S. 713 ff.
Haensel P.: Die Erbschaftssteuer in England. Finanzarchiv 25 (1908), S. 507 ff.
— Das Steuersystem in Sowjetrußland. Berlin 1926.
Jnama-Sternegg: Die Ergebnisse der Erbschaftssteuer in Oesterreich i. d. J. 1889—1891 und ihre Bedeutung für die Schätzung des Nationalvermögens. Monatsschrift 1893 S. 1 ff.
Kophinas Georg: Die Erbschaftsbesteuerung. Athen 1911.
Kotrosos Ag.: Wirtschaftliche und soziale Rundschau Griechenlands. X. Jahrgang. Heft Mai 1933.
Lampe A.: Art.Erbschaftssteuer in: Wörterbuch der Volkswirtschaft. 4. Aufl. 1. Bd. S. 701 ff.
Lotz W.: Finanzwissenschaft. II. Aufl. Tübingen 1931.
Marcus Josef: in: Deutsche Steuerzeitung. XVII. Jahrg. 1928. S. 310 ff.
Meisel Franz: Das technische Problem der Erbschaftssteuer in: Festgabe G. Schanz. II. Bd. Tübingen 1928. S. 312 ff.
— Wo steht die deutsche Finanzwissenschaft in: Zeitschr. f. ges. Staatswissenschaft. Bd. 75 (1920), S. 54 ff.
Mirre: Erbschaftssteuer in: Handb. d. Reichssteuerrechts. 3. Aufl. 1927, S. 522 ff.
Moll Br.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Berlin 1930.
Papafrankos: Die Finanzgerichte bei der direkten Besteuerung. Athen 1932.
Photias Nikos: Das System der direkten Besteuerung in Griechenland. Jena 1929.
Pitsios Georg: Das Veranlagungsverfahren bei der direkten Besteuerung. Athen 1936.

Rau K. H.: Grundsätze d. Finanzwissenschaft. 5. Aufl. Heidelberg 1864/65.
Popitz Joh.: Abhandlung in: Kapitalbildung und Steuersystem. Friedrich-List-Gesellschaft e. V. II. Teil. Berlin 1930. S. 8 ff.
Ponqueville v.: Voyage de la Grèce. Paris 1820. Bd. V.
Rau K. H.: Grundsätze der Finanzwissenschaft. 5. Aufl. Heidelberg. 1804/5.
Reinhardt Fritz: Vortrag in der deutschen Steuerzeitung. Jahrg. XXVI (1927), S. 989 ff.
Rignano Eugenio: Zur Frage der wirtschaftlichen Demokratisierung in: Archiv f. Sozialwissenschaft u. Politik 50 (1922/23), S. 222 ff.
Santis D.: Die Steuerbefreiungen. Saloniki 1932.
Sbarunis A.: Die Einkommensteuer in Griechenland. Athen 1935.
— Grundriß der Steuerpolitik Athen 1935.
Schäffle Alb.: Die Grundsätze der Steuerpolitik. Tübingen 1880.
Schanz Georg: Artikel Erbschaftssteuer in: HWB. 4. Aufl. 3. Bd.
— Die Reichsfinanzreform von 1906 in: Finanzarchiv 23 (1906), S. 645 ff.
— Artikel Schenkungsteuer in: HWB. 4. Aufl. VII. Bd., S. 205 ff.
— Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze. Finanzarchiv 13 (1896), S. 1 ff.
Scheel Hans v.: Erbschaftssteuer und Erbrechtsreform. Jena 1877.
Stein Lorenz v.: Lehrbuch der Fachwissenschaft. 4. Aufl. Leipzig 1875.
Stier-Sonlo Fritz: Artikel Erbschafts- und Schenkungssteuer in: Handb. d. Rechtswissenschaft, II. Bd. 1927, S. 315 ff.
Terhalle Fritz: Finanzwissenschaft. Jena 1930.
— Leitfaden der deutschen Finanzpolitik München 1936.
Wagner Adolf: Finanzwissenschaft. 2. T., 2. Aufl. Leipzig 1890.
Vocke: Die Abgaben, Auflagen und die Steuer vom Standpunkte der Geschichte und der Sittlichkeit. Stuttgart 1887.
— Grundzüge der Finanzwissenschaft. Leipzig 1894.
Zahn Fr.: Artikel Finanzstatistik in HWB. 4. Aufl. IV. Bd. S. 107 ff.
Zolotas: Griechenland auf dem Wege zur Industrialisierung. Athen 1925.

Gesetze und Erlaß zur Stempelbesteuerung. Herausgegeben vom Finanzministerium. Athen 1890.
Statistische Jahrbücher Griechenland f. d. J. 1934, 1935, 1936.
Die griechische Wirtschaft im Jahre 1935. Herausgegeben vom Obersten Wirtschaftsrat. Athen 1935.
Statistik der direkten Besteuerung. Herausgegeben vom Finanzministerium. Athen 1936.
Stenograph. Berichte des Deutschen Reichstages 1905—1906. Bd. XIV.
Stenograph. Berichte der Deutschen Nationalversammlung. 1919. Bd. 338.